

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II
(Contabilidad)**



**NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA, CON ESPECIAL
INCIDENCIA EN EL CASO DE ANGOLA**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Ntalani Mesa – Emeyi Manuel

Bajo la dirección del doctor

Francisco Javier Sosa Álvarez

Madrid, 1996

ISBN: 978-84-669-1343-0

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

TESIS DOCTORAL

TOMO I

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA CON ESPECIAL
INCIDENCIA EN EL CASO DE ANGOLA

Realizada por:

NTALANI MESA-EMEYI MANUEL

Dirigida por: FRANCISCO JAVIER SOSA ALVAREZ

1994-1995

II

Agradecimientos

Mi agradecimiento va dirigido en primer lugar al Director de la Tesis, el profesor Dr. D. Francisco Javier Sosa Alvarez por el ánimo que me ha infundido para que pudiera concluir este trabajo de investigación y por las sugerencias positivas aportadas para la confección de la misma.

Mi gratitud también al “Instituto de Bolsa de Estudios” (INABE) de Angola por la beca que me ha concedido para realizar los cursos de postgrado (Doctorado) en España.

Estos agradecimientos van igualmente dirigidos al Decano y a la Vicedecana de Investigación de esta Facultad, por el apoyo prestado en la reproducción de este trabajo de investigación.

Por último, quiero dar las gracias a todos los profesores del Departamento de Contabilidad de esta grandiosa Universidad por su hospitalidad durante mi estancia de investigación en España.

"Nuestra mayor gloria no está en no haber caído nunca, sino en levantarnos cada vez que caemos".

Oliver Goldsmith

"Lo que tenemos que aprender lo aprendemos haciendo".

Aristóteles

"En el molde de nuestras acciones es donde se ha forjado la inteligencia".

Henri Bergson

IV

INDICE GENERAL

PRIMERA PARTE

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA

CAPÍTULO PRIMERO: NORMALIZACIÓN CONTABLE

	<u>Págs.</u>
1. Definiciones y Terminología	1
2. Origen y evolución de la normalización contable	21
3. Normalización contable internacional	72
4. Organismos Internacionales de Contabilidad	75
4.1. Introducción	75
4.2. Organismos Internacionales de Contabilidad	76
4.2.1. Organismos de alcance mundial	76
4.2.1.1. Organismos de carácter público	76
4.2.1.2. Organismos de carácter privado	83
4.2.2. Organismos relevantes a nivel regional	107

CAPÍTULO SEGUNDO: NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA: ASPECTOS GENERALES

1. Antecedentes	137
2. Normalización contable en África	140

2.1. Corrientes normalizadoras en África	141
2.2. Problemática de la normalización contable de África	160
2.3. Organizaciones normalizadoras en África	162
2.4. Otros impulsos normalizadores	181

CAPÍTULO TERCERO: NORMALIZACIÓN CONTABLE EN DISTINTOS PAÍSES DE ÁFRICA

1. La normalización contable en África anglosajona o anglófona	200
1.01 Botswana	202
1.02 Egipto	206
1.03 Etiopía	208
1.04 Gambia	210
1.05 Ghana	211
1.06 Kenya	212
1.07 Lesotho	213
1.08 Liberia	215
1.09 Islas Mauricio	216
1.10 Malawi	219
1.11 Namibia	222

	<u>Págs.</u>
1.13 Sierra Leona	225
1.14 Somalia	227
1.15 Sudáfrica	228
1.16 Swazilandia	230
1.17 Tanzania	231
1.18 Uganda	233
1.19 Zambia	235
1.20 Zimbabwé	237
 2. La normalización contable en África francófona	 239
2.01 Argelia	258
2.02 Benín	260
2.03 Burkina Faso	262
2.04 Burundi	264
2.05 Camerún	266
2.06 Congo	268
2.07 Chad	270
2.08 Costa de Marfil	271
2.09 Gabón	272
2.10 Guinea Conacry	274
2.11 Madagascar	276
2.12 Malí	278
2.13 Marruecos	280

VII

	<u>Págs.</u>
2.14 Mauritania	285
2.15 Níger	287
2.16 Rwanda	288
2.17 Senegal	290
2.18 Togo	291
2.19 Túnez	292
2.20 Zaire	293
3. La normalización contable en África lusófona	300
3.01 Angola	303
3.02 Cabo Verde	303
3.03 Guinea Bissau	304
3.04 Mozambique	306
3.05 Santo Tomé y Príncipe	317
4. La normalización contable en África hispanófono	326
4.01 Guinea Ecuatorial	326
4.02 Sáhara occidental	330

SEGUNDA PARTE**LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA:****EL ANÁLISIS DEL CASO DE ANGOLA****Págs.****CAPÍTULO CUARTO: NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ANGOLA**

1. Consideraciones previas	341
2. Normalización contable en Angola	350
2.1. El Departamento Nacional de Contabilidad	350
2.2. Educación y formación contable	380
2.3. Asistencia técnica y relaciones con otros organismos	389

CAPÍTULO QUINTO: EL PLAN CONTABLE EMPRESARIAL

1. Antecedentes	396
2. Análisis del Plan Contable Empresarial de Angola	446
2.1. Cuadro de cuentas	450
2.2. Instrucciones sobre los movimientos contables	466
2.3. Modelos normalizados de balance y cuentas de resultados	533
3. Propuesta Modificadora del Plan Contable Empresarial	546
3.1. Principios contables	554
3.2. Cuadro de cuentas	564

IX

	<u>Págs.</u>
3.3. Instrucciones sobre los movimientos contables	567
3.4. Cuentas anuales	684
CONCLUSIONES	705
BIBLIOGRAFIA	727

INDICE DE CUADROS

	<u>Págs.</u>
1. Factores determinantes de las diferencias entre las prácticas contables a nivel internacional	16
2. Clasificación de sistemas contables	23
3. Morfología de la AAA para la comparación de los sistemas contables	28
4. Clasificación jerárquica actualizada de sistemas contables de Nobes	31
5. Características de las orientaciones micro y macroeconómicas y sus efectos sobre las prácticas contables	33
6. Criterios utilizados en la clasificación de los sistemas contables	37
7. Países e instituciones miembros fundadores de la IASC	85
8. Organizaciones invitadas en los trabajos de la IASC (Grupo Consultivo)	88
9. Hitos más importantes de la historia de la IASC	94
10. Normas Internacionales de Contabilidad	95
11. Guías Internacionales sobre Ética Profesional de la IFAC	105
12. Directivas de la UE sobre el Derecho de Sociedades	112
13. Principales organismos internacionales de la armonización contable	126
14. Corrientes normalizadoras en África según Enthoven (1977)	142
15. Cuadro comparativo de corrientes normalizadoras en África según Enthoven y Kinzonzi	144

16.	Clasificación de áreas de influencia según el profesor Kinzonzi (1986)	148
17.	Cuadro comparativo de áreas de influencia según la ONU y el profesor Kinzonzi	150
18.	Ejemplo de países africanos practicando la normalización mixta	157
19.	Esquema del cuadro contable del Plan OCAM	246
20.	Cuenta de Valor añadido (clase 8) según el Plan OCAM	255
21.	Cuadro comparativo de planes de cuentas de Mozambique, Francés, Portugués y OCAM	311
22.	Estructura organizativa de un Departamento de Planificación y Finanzas en Angola (1982-1989)	356
23.	Composición del Consejo de Dirección o de Administración en empresas angoleñas	376
24.	Comparación estructural de planes de cuentas ruso y angoleño (PCN)	423
25.	Cuadro de Plan de Ventas	428
26.	Esquema de Plan Contable de Cuba de 1977	434
27.	Cuadro comparativo de la estructura del Plan contable ruso de 1979 y el Clasificador de Cuentas cubano de 1987	437
28.	Cuadro comparativo de la estructura del Plan de Cuentas Nacional (PCN) de 1980 y el Clasificador de Cuentas cubano de 1987	438
29.	Cuadro comparativo del Plan Oficial de Contabilidad (POC) portugués de 1977 y el Plan de Cuentas Empresarial (PCE) angoleño de 1990	442

XII

	<u>Págs.</u>
30. Esquema comparativo del Plan OCAM y PCE	443
31. Esquema comparativo de la estructura del PCN y el PCE	550
32. Propuesta Modificadora del PCE	552
33. Distintas fuentes de principios contables	556
34. Propuestas sobre modelos de cuadros contables (según OCAM o POC)	564
35. Propuesta de esquema de balance de situación para el PCE	688
36. Propuesta de esquema para la Cuenta Pérdidas y Ganancias del PCE	692

XIII

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AAA	American Accounting Association
ABWA	Accounting Bodies of West Africa
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AISG	Accounting International Study Group
ANASE	Asociaciones de Naciones de Sudeste Asiático
ASCA	Arab Society of Certified Accountants
ASC	Accounting Standards Board
BAD	Banco Africano para el Desarrollo
BM	Banco Mundial
CA	Companies Act
CAC	Consejo Africano de Contabilidad
CAPA	Confederación de Contables de Asia y el Pacífico
CEE	Comunidad Económica Europea
CNC	Consejo Nacional de Contabilidad
CPCZ	Conseil Permanent de la Comptabilité au Zaire
DNC	Departamento Nacional de Contabilidad
ECU	European Currency Unit
ECSAFA	Eastern, Central and Southern Africa Federation of Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Federación de Expertos Contables Europeos
FIDEF	Federación Internacional de Expertos Contables
FMI	Fondo Monetario Internacional
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

XIV

ICCAP	International Coordination Committee for the Accounting Profession
IFAC	International Federation of Accountants
IPC	Instituto de Planificación Contable
LAE	Ley de Actividades Económicas
LEE	Ley de las Empresas Estatales
LIE	Ley de las Inversiones Extranjeras
LP	Ley sobre la Planificación
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
OCAM	Organización Común Africana y Mauriciana
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OUA	Organización para la Unidad Africana
PGC	Plan General de Contabilidad
PGCM	Plan General de Contabilidad de Mozambique
PCE	Plan de Cuentas Empresarial
PCN	Plan de Cuentas Nacional
SCAR	Sistema Contable Africano de Referencia
SEC	Securities and Exchange Commission
SSAP	Statements of Standards Accounting Practices
UDEAC	Unión Aduanera y Económica de África Central
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

El trabajo de investigación que hemos desarrollado en estos últimos años tiene por título: "Normalización contable en África con mayor incidencia en el caso de Angola". Su origen se debe en el intento por parte de las autoridades de Angola, de enviar a algunos investigadores a completar estudios de tercer ciclo en países extranjeros con el fin de potenciar la riqueza cultural de nuestra nación, y beneficiarnos de ideas, conceptos y experiencias desarrolladas con éxito en Estados con mayor nivel científico, como es el caso español.

En el análisis propuesto se estudia el Plan contable vigente en Angola con el objetivo de identificar las posibles lagunas y deficiencias. En su origen, este Plan partió del modelo soviético de 1979 y posteriormente (1990) fue ajustado según el modelo portugués de 1977 de conformidad con la economía de mercado que actualmente impera en Angola.

El objetivo consiste en un intento de mejorar y completar dicho documento legal inspirándose fundamentalmente en el Plan OCAM y en las normas contenidas en la Cuarta Directiva y de otros organismos internacionales de contabilidad como por ejemplo, las del IASC, ONU... de modo que consigamos dar respuesta a las múltiples necesidades que el mundo de los negocios exige.

Para llevar esta tarea a cabo, hemos tenido enormes dificultades en la obtención de las fuentes bibliográficas sobre el tema antes mencionado.

En efecto, el acceso a la escasa información relativa a la Normalización contable en África es difícil, problema éste, que se ha intentado superar con diversos viajes realizados a Angola, Mozambique y Zaire en los que hemos constatado además, la falta de documentos finales que ultimen los trabajos de las diversas comisiones, así como el estado embrionario de gran parte de los proyectos.

Hemos dirigido igualmente cartas y cuestionarios a diversas instituciones y personalidades del mundo académico y de los negocios, que nos han permitido obtener datos importantes sobre varios países de África de distintas culturas (anglosajona, francófona, lusófona...). Entre ellos, creemos que es justo resaltar las delegaciones de Price Waterhouse de Londres, Kinshasa, Douala, Libreville, Casablanca, Blantyre y de Madrid. También recibimos otras, por parte de la Comisión Económica de las Naciones Unidas con sede en Addis Abeba (Etiopía), de la Comisión de Naciones Unidas para Empresas Transnacionales (Nueva York), AECA, ASCA, Unión Europea, etc.

La propia experiencia docente del doctorando ejercida en Institutos Medios y en Centros de Formación Profesional adscritos a los Ministerios angoleños de Educación e Industria, ha contribuido a superar numerosas lagunas derivadas de la falta de datos.

En este sentido, hemos estructurado el contenido del presente trabajo en las dos partes siguientes:

La primera titulada **Algunas reflexiones sobre la normalización contable en África** contempla los tres capítulos siguientes:

En el primer capítulo: "Normalización contable", proponemos investigar la diferente terminología utilizada para designar el fenómeno de normalización contable, sus conceptos, tipología, origen y evolución histórica. Hemos abordado los aspectos que hemos considerado más relevantes de la normalización contable en el mundo destacando el papel jugado por las organizaciones internacionales de contabilidad como por ejemplo, la ONU, OCDE, IASC, IFAC, UE, etc... Como puede verse, la inclusión de este capítulo en nuestro trabajo constituye el motivo fundamental que enmarca nuestra investigación dentro del campo de la denominada contabilidad internacional que es una rama de la disciplina contable que cuenta con autonomía propia y que comprende las siguientes áreas:

- Contabilidad comparada
- Contabilidad universal o mundial, y
- Contabilidad multinacional o de filiales extranjeras

En el segundo capítulo: "Normalización contable en África: Aspectos generales", analizamos las características generales que orientan la normalización contable en África. Es decir, después de investigar la normalización contable

mundial, proponemos descender a su aplicación e impacto en el contexto general africano.

En el tercer capítulo: "Normalización contable en distintos países de África", hemos analizado de forma sintética la situación normalizadora en cada uno de los países africanos clasificándolos en cuatro grandes grupos:

- 1) - África anglófona o África anglosajona
- 2) - África francófona
- 3) - África lusófona; y
- 4) - África hispanófona o Iberoáfrica

Queremos además mencionar que al realizar este trabajo, hemos utilizado el método deductivo en los tres primeros capítulos cuyo razonamiento parte de un estudio con carácter general para llegar al caso específico de Angola.

En la segunda parte del trabajo sobre **"La Normalización contable en África: el análisis del caso angoleño"**, hemos incluido los siguientes capítulos.

En el cuarto capítulo: "Normalización contable en Angola", comenzamos exponiendo la evolución angoleña desde la etapa colonial que llega hasta 1975, fecha en la que se inicia un período de independencia. La etapa colonial se caracteriza por la ausencia de normalización contable.

El período postcolonial comprende tres etapas; la primera de 1975 a 1979, sucede inmediatamente después de la independencia y sin tiempo para reajustar una estructura de dependencia respecto a la metrópoli por otra de país libre. Esta circunstancia marca la información de las empresas que en el mejor de los casos, se elaboraba de acuerdo con las directrices de las sociedades multinacionales con filiales en el país.

Entre 1980 y 1989 se produce la introducción de un plan contable elaborado según el modelo socialista en colaboración con países de la antigua Europa del Este.

Hemos creído oportuno subrayar los fundamentos jurídicos de la contabilidad en este período por entender que condiciona el tipo y estructura de la información facilitada.

El quinto y último capítulo se dedica al "Plan de Cuentas Empresarial", ejemplo más claro de la tercera etapa en la que está inmerso el país, poniendo el énfasis en las analogías y diferencias que existen con el Plan OCAM, con el de España y de Portugal. Este estudio nos ha llevado a proponer una serie de ajustes derivados de las investigaciones que hemos llevado a cabo en España en los que la información facilitada en las cuentas anuales tenga por objetivo mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Esta última parte es la que constituye en realidad, nuestra modesta contribución a las estructuras económicas de nuestro país.

PRIMERA PARTE:

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA NORMALIZACIÓN
CONTABLE EN ÁFRICA

CAPÍTULO PRIMERO

NORMALIZACIÓN CONTABLE

- 1.- Definiciones y terminología
- 2.- Origen y evolución de la normalización contable
- 3.- Normalización contable internacional
- 4.- Organismos internacionales de contabilidad
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Organismos Internacionales de Contabilidad
 - 4.2.1. Organismos de alcance mundial
 - 4.2.1.1. Organismos de carácter público
 - 4.2.1.2. Organismos de carácter privado
 - 4.2.2. Organismos relevantes a nivel regional

CAPÍTULO PRIMERO

NORMALIZACIÓN CONTABLE

1.- DEFINICIONES Y TERMINOLOGÍA

Para designar el fenómeno de normalización contable se han utilizado indistintamente diversos términos. Entre ellos destacamos: regulación, armonización, planificación, uniformización, standarización y sistema contable. Toda esta terminología, se emplea para definir el problema de unificación de criterios, conceptos y normas para la formulación de la contabilidad de la empresa, del Estado, de las entidades no lucrativas, etc.

De forma general, existen numerosas definiciones del concepto de la normalización contable, entre ellas (1):

La normalización contable es un conjunto de normas y principios a que ha de ajustarse un modelo contable para que permita la comparabilidad tanto temporal como espacial de estados contables.

Entendemos también por normalización contable (2):

El conjunto de actuaciones dirigidas a establecer unas pautas comunes para los distintos agentes económicos, para la elaboración y presentación de la información contable.

Según Esteban Marina, se entiende por normalización contable (3):

Aquellas reglas o conjunto de reglas tendentes a conseguir un tratamiento homogéneo de determinados aspectos contables.

En este mismo sentido, Tua y Larriba amplían esta definición cuando dicen

(4):

La normalización contable es la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de información financiera suministrando al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de prácticas recomendables en cada situación posible.

El profesor Antonio Oliveira del Instituto Superior de Contabilidad de Lisboa propone que (5):

La normalización contable presenta un conjunto de principios y criterios que deben ser seguidos uniformemente por diversas unidades económicas, en lo que respecta a la nomenclatura, movimientos de cuentas, a las normas de

valoración de los elementos patrimoniales, a la determinación de resultados y a la presentación de balance, cuenta de resultados y anexos contables u otros aspectos contables similares.

El profesor Gonzalo Angulo, detalla un concepto genérico para la normalización contable que exponemos a continuación (6):

La normalización se ocupa de elaborar normas uniformes para el registro de hechos económicos. Con el paso del tiempo, cuando este fenómeno regulador tiene un carácter de actividad institucionalizada y organizada, el término normalización podrá considerarse como sinónimo de regulación contable.

En la terminología francesa se utiliza la expresión "Normalisation comptable" como equivalente a la del "Plan Comptable". mientras que en países anglosajones, como por ejemplo, Reino Unido y Estados Unidos así como en los Países Bajos, se observa con mayor frecuencia, la utilización del término "Uniform Systems", por no disponer de un instrumento de tanta uniformidad como los planes de cuentas. En este caso sería preferible según ciertos autores, como por ejemplo Perechón, referirse a una homogeneización más que una normalización (7).

A nuestro entender, aunque estos países no disponen de un instrumento de uniformidad como el Plan Contable, la actividad desarrollada por las asociaciones

profesionales de la contabilidad en estos países merecería sin duda la denominación de normalización contable.

Por otro lado, pensamos que por la propia dinámica de la contabilidad, la situación planteada podría modificarse, dado que, en la actualidad, el Reino Unido mediante la "Companies Act" de 30 de octubre de 1981 realizó la adaptación de su legislación contable a la Cuarta Directiva (8), lo que supone la aceptación de las prescripciones enunciadas en dicha directiva, como por ejemplo, esquemas de balance y cuenta de resultados, normas de valoración, el contenido del anexo o informe de gestión y otros aspectos relevantes contenidos en la misma.

En relación al término Planificación contable, reproducimos a continuación varias definiciones cuyo común denominador es la interrelación que existe entre planificación y normalización contable.

El investigador argentino Biondi, define simultáneamente la planificación y normalización contable en los siguientes términos (9):

Entendemos por planificación y normalización de la contabilidad a las condiciones y requerimientos que puedan existir en un país determinado a los efectos de producir los registros contables y la emisión de los informes resultantes, o sean los balances generales, estados de resultados, estados de evolución del patrimonio neto y estados de evolución de la situación financiera.

El profesor Montesinos Julve, escribe que (10):

La normalización contable que utiliza los planes de cuentas como instrumento principal para conseguir sus objetivos se conoce como planificación.

En esta misma línea de pensamiento el profesor Sánchez Fernández de Valderrama señala lo siguiente (11):

La normalización persigue unificar criterios, identificar problemas, elaborar terminologías equivalentes. En resumen, armonizar la información que producen los sujetos económicos en orden de que ésta sea relevante, comprensible y comparable.

En base a esta definición, el mismo autor sigue y señala que, en contraposición:

La planificación persigue los mismos objetivos, pero para aquellos sujetos en cuyo ámbito se aplica el plan, en orden a conseguir la máxima utilidad.

Además, el profesor Sánchez F. de Valderrama añadió que, el término planificación está reservado para aquellos aspectos regulados por el Estado.

El profesor Rivero Torre, por su lado señala que, "la planificación aparece, pues en forma de elaboración de un plan de cuentas, es decir, en su formulación deberá tener en cuenta, de unas normas dictadas a las que deberá ajustarse la información contable (12)".

Por otro lado, el profesor José Rivero refuerza esta idea cuando dice (13):

La planificación exige una previsión que comprenda todos los detalles que han de ser recogidos en el modelo (plan), tales como denominación de las diferentes cuentas, formas de conexión entre las mismas, criterios que objetivicen el análisis precontable, modelo y contenido de las cuentas anuales y principios contables.

En relación a la armonización contable, muchas veces hemos constatado que, este término y el de normalización contable son utilizados de forma confusa en la literatura contable. Es cierto que, las ideas de normalización y armonización van íntimamente ligadas. Esto viene expresado en el Plan Contable Francés de 1982, cuando dice: "La normalización contable comprende, por una parte, la definición de las normas y, por otra parte, su aplicación con vistas a la armonización de las contabilidades (14)".

De acuerdo con el mismo plan, se refiere (15):

- a) "La armonización contable se obtiene por la aplicación de normas comunes y particulares.
- b) Estas normas comunes enuncian un conjunto de cuestiones relativas a:
- Terminología
 - Criterios sucesivos de clasificación de los elementos reagrupados en listas o catálogos.
 - Contabilización de estos elementos y sus movimientos en un catálogo de cuentas, que consta de una codificación establecida según el sistema decimal.
 - Normas de valoración.
 - Utilización de los datos contables con el fin de planificar situaciones, seguir su evolución y medir resultados".

Como se ve, la aplicación de normas comunes puede efectivamente conducir a una posible armonización de las contabilidades.

A nivel internacional, esta divergencia terminológica viene aclarada por el profesor Laínez cuando dice (16):

La normalización es un proceso que trata de imponer una uniformidad en los métodos y prácticas contables de todos los países que participan en el

proceso. La armonización, por contra, implica un proceso de conciliación de diferentes puntos de vista y, por lo tanto, de la diversidad de prácticas existentes estableciendo límites a su grado de variación.

El mismo autor, ha referido también que, ambos términos, sin embargo, no son estados antagónicos, sino que implican procesos que pueden converger cuando la armonización se aproxima a la uniformidad. Como ejemplo concreto de esta situación vamos a citar el caso de los países de la UE que realizan su actividad normalizadora en los dos siguientes niveles:

- a) A nivel interno, la normalización contable se efectúa a partir de las legislaciones nacionales de cada Estado miembro.
- b) A nivel internacional, se trata de la adecuación de sus legislaciones nacionales a las Directivas Comunitarias, como por ejemplo a la Cuarta Directiva sobre presentación de cuentas anuales de las sociedades de capital.

La uniformización, surge como consecuencia de la normalización y armonización, afecta a tres grandes áreas: formato de los estados financieros, principios y criterios contables y desglose informativo. Por ello, se puede deducir que, la existencia de un plan de cuentas general favorecería la uniformidad de las prácticas contables en un determinado país y que el grado de uniformidad observado en los países de Europa continental como Francia, Bélgica, Portugal y

España es superior al observado en países anglosajones como Gran Bretaña, Australia, Irlanda y los Estados Unidos, por no adoptar estos últimos elementos de tan completa uniformidad como los planes de cuentas (17):

En cuanto al término standarización, podemos decir que, el vocablo standarizar significa normalizar, definir unas determinadas normas. Esto nos llevaría a pensar que, la standarización en el ámbito de la contabilidad normalizada, consiste en fijar unas normas comunes o establecer unas líneas de conductas para la elaboración de los estados financieros, lo que nos lleva a deducir que, la standarización contable sería sinónimo de la normalización contable.

En efecto, nos parece ahora conveniente resaltar también que, los términos normalización, regulación, armonización y planificación se emplean para definir generalmente el fenómeno unificador de criterios, normas y conceptos de contabilidad.

Como lógica consecuencia, continuamos nuestro estudio terminológico analizando ahora la expresión sistema contable. El sistema contable es un término aparecido en la literatura contable especializada, que permite abordar aspectos relacionados con el estudio y análisis de las diferencias observadas en la información contable en distintos países dentro de un determinado contexto geográfico.

Por otra parte, el profesor Gonzalo se refiere a que resulta difícil definir de forma completa este término, aunque el mismo autor señaló que, cada sistema contable deberá contener la siguiente información contable (18):

- "Elaborada de acuerdo con unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
- Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado.
- Para usuarios que en cada caso, no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
- Elaborada y verificada, en su caso, por miembros de la profesión contable del país o área determinada, y
- Encuadrada en un marco económico, jurídico-político, socio-cultural e incluso religioso, que actúa a modo de supraestructura, determinando qué información se debe suministrar para quién y quienes están capacitados para elaborarla y, en su caso verificarla".

Como se ve, los cinco puntos relevantes propuestos por Gonzalo para identificar un sistema contable según el enfoque descriptivo son prácticamente los mismos que se deben considerar para la normalización contable, lo cual nos llevaría, a suponer que ambos términos deben ser complementarios.

En esta misma línea, podemos indicar que, cualquiera que sea la forma de la normalización contable por la que se opte (oficial o profesional) se observará lo siguiente:

- Las normas contables son emitidas por organismos especializados de contabilidad indicados para tal efecto. Estos organismos se encargarán también del cumplimiento y verificación de las mismas.
- Dichas normas serán aplicables en las empresas que operan en el país o en determinada área geográfica y también destinadas a distintos usuarios, entre ellos: Administración Pública, inversores, trabajadores y Bolsas de Valores.
- Además parece conveniente señalar que la normalización contable en un país deberá realizarse de acuerdo con el marco económico, jurídico, político y socio-cultural en el que operan las empresas. Esta última cuestión fue también defendida por Benito y Machado, cuando dicen que: "La normalización contable en un país deberá efectuarse de acuerdo con un determinado contexto económico, social y político en el que se inserta (19)".

De este modo, sería conveniente añadir que, la normalización contable en un país busca armonizar en mayor o menor grado su información contable, teniendo en cuenta las características o factores que determinan su personalidad económica.

Entre éstas podemos destacar unas propuestas de Mueller como por ejemplo, el sistema legal, sistema político, naturaleza de la propiedad de las empresas, diferencias en el tamaño y complejidad de las empresas, pautas de crecimiento económico y, situación de la educación y organización profesional (20). Como consecuencia, podemos decir que, es el conjunto de estas características que puede determinar la forma de entender y practicar la contabilidad en un país, lo que nos conduciría a hablar ya de un sistema contable. Por lo tanto, debemos tomar en consideración que, un sistema contable puede ser común a varios países.

El estudio del sistema contable puede abordarse mediante tres enfoques distintos (21):

- Enfoque descriptivo
- Enfoque analítico, y
- Enfoque predictivo

Pasamos a continuación a comentar brevemente cada uno de ellos:

a) Enfoque descriptivo

El enfoque descriptivo se basa en la realidad de un estudio sobre las prácticas contables utilizadas en diferentes países. Dentro de éstos, podemos destacar los dos siguientes estudios:

- El realizado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) quién publicó en París en 1979 un trabajo sobre la contabilidad en 20 países miembros de esta organización bajo el título: "Prácticas contables en uso en países miembros de la OCDE", entre estos países destacamos: Alemania, Bélgica, Canadá, España, Francia, Japón, Países Bajos, Reino Unido, Portugal y Estados Unidos de América (22), y
- El de la Federación de Expertos Contables Europeos (FECE) publicado en 1991, donde se examinan las prácticas contables en 1989 de 475 empresas de 15 países europeos, 11 de la UE y 4 no Comunitarios.

En definitiva, el sistema contable descriptivo sirve para estudiar y comparar las prácticas y criterios utilizados en los diferentes países (23).

b) Enfoque analítico

El enfoque analítico trata de estudiar los factores que configuran un sistema contable y que le otorgan singularidad frente al resto.

Bajo esta óptica, los diferentes estudios realizados se han centrado en los siguientes factores o variables del entorno: legal, político, económico, fiscal, social y cultural que determinan las diferencias en los principios y prácticas de elaboración de la información contable en los distintos países.

Entre estos factores determinantes de las diferencias entre las prácticas contables a nivel internacional, destacamos los enunciados por Choi y Mueller (1978 y 1991), Belkaoui (1985), Arpan y Radebaugh (1985), Blaque (1990), Nobes y Parker (1991) conforme viene expuesto en el cuadro siguiente:

CUADRO 1

Factores determinantes de las diferencias entre las prácticas contables a nivel internacional.

Choi y Mueller (1978)	Belkaoui (1985)	Arpan y Radebaugh (1985)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Tipo de economía 2. Sistema legal 3. Sistema político 4. Naturaleza de la propiedad empresarial 5. Diferencias en la dimensión y complejidad de las empresas 6. <i>Clima social</i> 7. Estabilidad relativa de la unidad monetaria 8. Nivel de sofisticación de la gerencia de la empresa y de la comunidad financiera 9. Grado de interferencia de la legislación mercantil en la normativa contable 10. Existencia de normativa contable específica 11. Innovaciones en los vínculos empresariales 12. Grado de desarrollo económico 13. Nivel de crecimiento de la economía 14. Estatus de la organización y educación profesional 15. Niveles generales de los sistemas y procedimientos educativos 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Relativismo cultural 2. Relativismo lingüístico 3. Relativismo político y civil 4. Relativismo económico y demográfico 5. Relativismo legal y fiscal 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Factores educativos 2. Factores culturales 3. Factores legales y políticos 4. Factores económicos

(continúa)

(continuación)

Blaque (1990)	Mueller (1991)	Nobes y Parker (1991)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Fiscalidad 2. Fuentes de financiación 3. Consecuencias económicas 4. Nacionalismo 5. Influencia de los teóricos 6. Accidentes históricos 7. Sistemas legales 8. Usuarios y objetivos 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Relaciones entre la empresa y los suministradores de capital 2. Vínculo político y económico con otros países 3. Sistema legal 4. Niveles de inflación 5. Dimensión y complejidad de las empresas 6. Sofisticación de la gerencia y de la comunidad financiera 7. Niveles generales de educación 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sistemas legales 2. Suministradores de financiación 3. Fiscalidad 4. La profesión 5. Inflación 6. Teoría contable 7. Accidentes históricos

FUENTE: Laínez Gadea, p. 42 (1993).

c) Enfoque predictivo

El enfoque predictivo surge como consecuencia de los anteriormente mencionados. Bajo este enfoque, se pretende analizar la evolución de un sistema contable ante posibles cambios en los factores que lo determinan. Por ejemplo, el cambio del régimen político puede originar o influir en el cambio sobre la información financiera suministrada en un país. Esta situación puede coincidir con

lo ocurrido en los países del antiguo bloque del Este, cuyos cambios políticos están reflejándose en los correspondientes cambios del sistema económico y en particular a sus respectivos sistemas contables (24):

La transición de los países de Europa Central y Oriental de la economía planificada hacia la economía de libre mercado, implica la necesidad urgente de la modificación del sistema contable otrora vigente a la nueva realidad.

Muchos autores coinciden en que los tres enfoques suelen utilizarse de forma simultánea cuando se pretende analizar la realidad de un país concreto, o comparar las situaciones de dos ó más países, en los que se pueden encontrar características generales de los sistemas contables francés, alemán, británico, estadounidense holandés y las propias de los ex-países socialistas.

A modo de conclusión sobre la utilización de la terminología relativa a la normalización contable, partiremos de la siguiente base conceptual:

- La planificación contable, persigue la confección de un plan contable de acuerdo con los principios y normas contables dictadas por las instituciones especializadas de contabilidad y deberá contener al menos, los siguientes elementos: cuadro de cuentas, normas de valoración, movimientos contables y modelos de cuentas anuales.

- "La normalización contable busca principios uniformes y lógicos que fundamentalmente tratan de configurar registros contables dentro de una sistemática y adecuada ordenación, mediante el establecimiento de normas que permitan llevar la contabilidad con criterios coherentes independientemente de que el modelo suponga la elaboración de un plan de cuentas o la definición de un cuerpo doctrinal" (25).

- Además conviene subrayar que, la normalización contable se sigue a través de dos vías distintas: una, en los países latinos o de Europa Continental mediante el establecimiento de un texto básico promulgado denominado plan contable. Esta primera corresponde, a lo que Montesinos y Sánchez F. de Valderrama habían calificado anteriormente como planificación contable. Por otro lado, la actividad normalizadora en los países anglosajones que se realiza a través de las instituciones profesionales o privadas, que poseen la autoridad suficiente para emitir normas y principios contables aceptados y obligar a aplicarlos a la comunidad o usuarios interesados sin por lo tanto recurrir a un instrumento armonizador como es el plan contable.

- En esta misma línea conviene mencionar que, la normalización contable tendría, un significado más amplio y general que abarcaría, más allá de la emisión y aplicación de normas para la armonización de la contabilidad, todos los posibles campos de la actuación contable, entre otros, la fijación de requerimientos para el ejercicio de la

profesión contable, elaboración del código deontológico, la organización y funcionamiento de la propia institución de la normalización contable... (26).

- Aunque mediante las dos vías de normalización mencionadas, suele distinguirse, de un lado, la existencia de la normalización pública u oficial y, de otro, la privada o profesional, en la práctica no suelen aparecer puras sino que en ciertas ocasiones, algunos países practican ambas modalidades de normalización contable en forma simultánea, que es lo que los profesores Gonzalo y Urias designan por normalización híbrida o normalización mixta (27).
- Así quedará patente que, el término sistema contable cada vez más utilizado en contabilidad internacional se ocupará de estudios descriptivos y comparativos de la regulación y prácticas contables en varios países, destacando las características fundamentales que cada uno de los países del área o grupo tienen en común e indentificando las diferencias en la información contable presentada en estos países.

2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE.

En el apartado anterior hemos realizado un estudio sobre la diferente terminología utilizada en la literatura contable para definir el término de normalización contable. Así, hemos evidenciado que las expresiones normalización y sistema contable son complementarias.

Para aclarar esta complementariedad, creemos conveniente recordar que, la normalización contable hace referencia a la emisión de normas o pautas comunes para llevar y entender la contabilidad en un determinado país o región como por ejemplo, la UE. En cambio, el sistema contable trata de estudios descriptivos y comparativos de prácticas contables de varios países estableciendo las características propias de un área de influencia a otra o de un país dentro de su área. Como es lógico, en el estudio de un sistema contable, no deberá tenerse en cuenta sólo las normas contables emitidas y aplicadas en contabilidad, sino que deberá tenerse en cuenta también el análisis del impacto que puedan tener los factores político, económico, histórico, legal y fiscal sobre el propio sistema contable.

En base a lo expuesto se puede decir que la evolución de la normalización contable está vinculada a la propia evolución del sistema contable que a su vez, está producida por las siguientes tres causas (28):

- Causas internas o endógenas, como los factores culturales y los cambios en los valores sociales, que producen una demanda de información creciente, por parte de las entidades económicas públicas y privadas.
- Causas externas o exógenas, relacionadas con el intercambio y el comercio con el resto de los países, entre las que destacan por su transcendencia la penetración de las empresas multinacionales, por el efecto positivo que sus prácticas contables tienen en el resto de las empresas.
- Por último, otras características de tipo mixto, que llevan a unos países a integrarse en áreas económicas internacionales o regionales, en las que se elaboran o se adaptan prácticas contables específicas. El ejemplo concreto de esta situación, lo constituyen los países de la UE que han entrado en una fase de armonización contable sin precedente en la historia europea.

Como hemos mencionado anteriormente, a pesar de otras influencias, se admite en la actualidad, la existencia principalmente de dos sistemas contables, que se esquematizan en el cuadro que se presenta a continuación:

CUADRO 2	
SISTEMAS CONTABLES	
ANGLOSAJONES	CONTINENTALES
IMAGEN FIEL ASPECTOS INFORMATIVOS	LEGALISTA CÁLCULO Y DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO
REGLAMENTACIÓN POCO DETALLADA	MUY REGLAMENTADO
PREEMINENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA	PROTECCIÓN DE ACREEDORES
DISTRIBUCIÓN DE INFORMACIÓN A ACCIONISTAS E INVERSORES	INFLUENCIA FISCAL EN LA INFORMACIÓN

Fuente: Labobret Serer, 1992, p. 55.

Un breve recorrido histórico, a través de algunos autores que se han dedicado a este problema, nos puede dar una buena idea de la evolución experimentada por los sistemas contables.

Mueller en 1977 presenta una clasificación de sistemas contables basada en las características sociales, legales, políticas y económicas del entorno, sin descender a las prácticas y principios contables que en buena medida vienen

determinados por el entorno. Posteriormente, en 1984 Mueller y Choi identifican cuatro grupos de sistemas contables dentro de los países del modelo de la economía de mercado que se sintetizan en (29):

- Sistema macroeconómico
- Sistema microeconómico
- Sistema independiente o pragmático, y
- Sistema contable uniforme

a) Los sistemas de carácter macroeconómico, tienen su origen en las autoridades públicas, cuyo objetivo es facilitar la política económica y los objetivos nacionales fijados por la administración pública, se prima la contabilidad fiscal y se tiende a evitar la manipulación de los beneficios. Es el caso de Suecia.

b) Los sistemas con orientación microeconómica, en los que la gerencia en las unidades económicas condiciona el contenido de la información contable, y donde las mediciones y valoraciones contables se orientan al mantenimiento del capital. Es el caso por ejemplo de Holanda.

c) Sistemas en los que la contabilidad se concibe como una disciplina independiente que se desarrolla por profesionales en base a los intereses informativos de inversores y terceros con la separación de la contabilidad financiera

y fiscal, de la auditoría. En ello, podemos indicar los casos del Reino Unido y los Estados Unidos.

d) El sistema contable uniforme se desarrolla por los gobiernos que usan la información contable como método de control de las empresas. Esta tendencia a la uniformidad o armonización puede alcanzarse a través de planes contables, como por ejemplo, los casos de Francia, Alemania, España, Portugal e Italia.

Esta clasificación de Mueller y Choi ha sido objeto de las siguientes críticas (30):

- Holanda parecía ser el único país que pertenecía al grupo microeconómico pero en la práctica, la contabilidad en este país presenta un buen número de rasgos similares a los descritos para el Reino Unido y los Estados Unidos de América.

- Los países de la antigua área comunista no fueron contemplados por Mueller.

Seidler en 1967, propuso una clasificación de sistemas contables sobre la base del papel histórico, económico y cultural de algunos países en torno al concepto de esferas de influencia o áreas de influencia y así propone los tres siguientes grupos (31):

- Británico
- Americano y
- Continental-francés

El Británico constituido por el propio Reino Unido y otros países de la Commonwealth, como Australia e India del que se deriva el modelo americano aunque según Seidler tiene peculiaridades propias que le caracterizan como escuela independiente, cuya influencia se hace notar en otros países tan distantes como Méjico, Israel o Japón.

Por último, el modelo continental es de origen francés y fue transplantado a Sudamérica por influencia hispano portuguesa (32).

En la actualidad muchos autores coinciden en considerar el modelo americano como una variante del modelo británico Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988).

Las profesoras Cuadrado y Valmayor consolidan el razonamiento de Gonzalo y Tua de forma implícita, cuando se refieren a que el recorrido histórico de la evolución contable en Gran Bretaña tuvo una importancia muy significativa en los Estados Unidos ya que mucho antes que las colonias norteamericanas obtuvieran su independencia, había un comercio próspero entre las colonias americanas y el Reino Unido, y que también los contables británicos exportaban toda su experiencia a las tierras americanas (33).

La American Accounting Association (AAA) a través de su Comité de Contabilidad internacional creado en 1977, propuso otro sistema clasificativo en base a los estados; sistema que presenta ocho parámetros determinantes, tres de los cuales definen el entorno político-económico (los tres primeros) y el resto el entorno contable. Estos ocho parámetros se han combinado con cinco grados o estados posibles sin describir a qué países podía corresponder cada combinación, (34) como hizo Seidler en 1967. Los ocho parámetros señalados se recogen en el siguiente cuadro:

CUADRO 3					
Morfología de la AAA para la comparación de los sistemas contables					
	GRADOS EN QUE PUEDE PRESENTARSE				
PARAMETROS	1	2	3	4	5
P ₁ Sistema político	Oligarquía tradicional	Oligarquía totalitaria	Oligarquía moderna	Democracia tutelada	Democracia política
P ₂ Sistema económico	Tradicional	Mercado	Mercado	Planificado	----
P ₃ Desarrollo económico	Sociedad tradicional	Predespegue	Despegue	Hacia la madurez	Consumo de masas
	MICRO			MACRO	
P ₄ Objetivos de la contabilidad	Decisiones inversión	Evaluación del comportamiento	Medición Social	Planificación y control sectorial	Objetivos de política nacional
P ₅ Origen y autoridad de las normas	Poder ejecutivo (Decreto)	Poder legislativo	Administración gubernamental	Consorcio público-privado	Privado
	PUBLICA		PRIVADA		
P ₆ Educación, aprendizaje y autorización		Formal	Informal	Formal	-----
P ₇ Exigencias de ética y normas	Ejecutivo	Administración gubernamental	Judicial	Privada	-----
P ₈ Destinatarios	Gobierno	Público	Públicas	Privadas	-----

Fuente: Gonzalo (1988, pág. 45).

En base a lo expuesto, este Comité identificó las cinco áreas de influencia siguientes (35):

- Británica
- Francesa - Española - Portuguesa
- Alemania - Holandesa
- Estadounidense
- Comunista

En la actualidad se observa que, las cinco áreas de influencia propuestas por la AAA se quedaron reducidas a las dos siguientes áreas: la anglosajona que abarca a países como Reino Unido y Norteamérica y la continental con Francia, España, Portugal y Alemania.

Respecto al área comunista que propone la AAA conviene señalar que, el desmoronamiento generalizado del sistema político y económico en la ex-URSS y otros países del Este como (Polonia, Bulgaria, Rumania, Hungría...), ha mostrado que se encuentre en una fase de transición que requiere una revisión urgente de las normas contables actuales. Como ejemplo, el Ministerio de Hacienda de la ex-URSS y el Centro de Naciones Unidas para Empresas Transnacionales habían organizado en Moscú, entre los días 12 y 14 de junio de 1990, una reunión de carácter internacional con el objetivo de introducir reformas importantes en el Plan Contable soviético de modo que sea puesto en armonía con las prácticas contables seguidas

en los países de economía de libre mercado. También los representantes de la IASC y CE tomaron parte en esta reunión de carácter especial (36).

En nuestra opinión, la desaparición del área comunista como bloque y las reformas contables en marcha, harán que estos países puedan integrarse en el área continental dominada por países como Francia, Bélgica, Alemania, España, Italia y Portugal o constituir un área nueva a caracterizar en un futuro próximo.

En definitiva, la clasificación de sistemas contables de la AAA mereció algunas críticas por verificar que los ocho parámetros y otros factores asociados a ella para evaluar un sistema contable eran insuficientes, como puede comprobarse observando el cuadro 3 anteriormente expuesto.

Nobes y Parker propusieron una clasificación jerárquica de los sistemas contables para los países occidentales de la economía de mercado, presentan unas ramificaciones similares a las de especies vegetales aplicadas en Ciencias Naturales y que contemplan elementos como clases, subclases, familias, especies e individuos (37).

Esta clasificación se ha hecho apoyándose en la experiencia de Mueller descrita al comienzo de este apartado. Dicha clasificación había sido posteriormente ampliada en 1983 y 1992 por Nobes y se sintetiza en (38):

CUADRO 4				
CLASIFICACION JERARQUICA ACTUALIZADA DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE NOBES				
Sistemas Contables	Orientación macro, uniforme y gubernamental, dominio fiscal		Control económico	Suecia
			Base legal	Japón Alemania
			Base plan	España Bélgica Francia
			Base código influencia internacional	Italia
	Orientación micro, fiel mercantil e interpretativa	Práctica empresarial, reglas profesionales. Origen británico	Influencia de EE.UU. obligado por las comisiones de los mercados	USA Canadá
			Influencia del Reino Unido regulación profesional	Irlanda Reino Unido Nueva Zelanda Australia
			Economía de empresa, consenso social, extrema interpretación	
	CLASES	SUBCLASES	FAMILIAS	

FUENTE: Laínez Gadea, J.A., (1993, pág. 77).

Si nos centramos en el estudio de este cuadro se pueden hacer las siguientes puntualizaciones:

- La clase "Orientación macro, uniforme y gubernamental, dominio fiscal" o la clase macroeconómica, se compararía al sistema continental ya señalado en el cuadro 2 y contemplaría a países como Francia, Bélgica, Alemania, Italia y España.
- La clase "Orientación micro, fiel, mercantil e interpretativa" o clase de la orientación microeconómica, por su parte correspondería al sistema anglosajón, también mencionado anteriormente que incluye a países como, Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Holanda y Australia.

En resumen, la propuesta de Nobes y Parker desarrollada a partir de las ramificaciones descendientes con dos orientaciones principales: macro y microeconómicas presentan unas características que sintetizamos a continuación:

CUADRO 5

Características de las orientaciones micro y macroeconómicas y sus efectos sobre las prácticas contables

FACTOR	ORIENTACION MICRO	ORIENTACION MACRO
1. Fiscalidad	Pequeña incidencia	Determinación detallada de reglas de medición y valoración
2. Conservadurismo	Prudencia matizada por el principio de imagen fiel	Mayor repercusión en la cuantificación de beneficios y en las reglas de valoración
3. Criterios reguladores de la Contabilidad	Imagen fiel	Corrección y legalidad
4. Usuarios	Accionistas e Inversores	Partícipes en el reparto del beneficio, acreedores y entidades financieras

FUENTE: Lafnéz Gadea, op. cit., 1993, pág. 74.

En 1983, Nobes extendió su clasificación, e introdujo a los países del área comunista y los que están en vías de desarrollo (39).

En esta misma línea, Alnajjar en 1992 introdujo dieciséis parámetros de diferencias en prácticas contables. Entre ellos destacamos: sistema económico, suministradores y usuarios de la información contable, responsabilidad en la emisión y aplicación de normas, registros contables, definiciones de términos contables, cuadros de cuentas y contenido y formato de los estados financieros tradicionales. El mismo estudioso propuso la siguiente clasificación:

- Europa occidental: Reino Unido, Alemania y Bélgica
- Países Comunistas: Comunidad de Estados Independientes y Polonia
- Países en vías de desarrollo: Irak y Egipto.

Con esta clasificación de Alnajjar se pueden hacer las siguientes consideraciones:

- El grupo de los países de Europa occidental está insuficientemente representado porque aunque reúne países que actualmente juegan un papel importante en la normalización comunitaria, (El Reino Unido, que patrocina el sistema anglosajón y Alemania donde nació el primer plan contable de carácter oficial 1937 (40)) no ha hecho ninguna referencia a Francia, que es uno de los países más importantes de Europa occidental en lo que se refiere a la historia de normalización contable de esta región.

- Como ya hemos señalado, los países del área comunista podrán integrarse en el futuro en el área continental o aún constituir una nueva área con rasgos que restan por identificar.

- Respecto a los países en vías de desarrollo Alnajjar propuso como ejemplo a: Egipto e Irak. A nuestro entender, estos dos países no son suficientes para

representar e identificar los rasgos de los sistemas contables de países en vías de desarrollo de África, Asia y América.

En cuanto a otros intentos de clasificación de sistemas contables, se pueden destacar, los trabajos de Dacosta, Bourgeois y Lawson (1978) que utilizaron 233 prácticas contables de 38 países y en el que proponen dos grupos distintos (41):

- El primero integrado por el Reino Unido y los países que formaron parte del antiguo imperio británico, y

- El segundo por Estados Unidos, Francia, Alemania, países sudamericanos y el resto, países como Canadá y Holanda aparecían clasificados en uno y otro grupo.

En esta ordenación, observamos que el primer grupo está bien representado pero excluye a los Estados Unidos que se encuentra fuera de su grupo habitual. También los Estados Unidos fueron integrados de forma inadecuada a nuestro entender en el mismo grupo que Alemania y Francia, que son los países más influyentes del área continental pero acaso con los que menos analogías guardan en lo que a prácticas contables se refiere.

En esta misma línea que Dacosta, Frank (1979), utilizando los mismos datos de Price Waterhouse, propuso cuatro áreas: británica, continental, latino-americana y estadounidense. Frank se ha apoyado en la clasificación de Seidler basada en el

concepto de esferas de influencias y añadió el grupo sudamericano criticando la clasificación de Mueller que defendía el predominio de Francia, Reino Unido, Estados Unidos y Suecia, y admitiendo la versión de la existencia de una vinculación entre la contabilidad y las variables que supone, influyen en su desarrollo (42).

Hemos hecho un recorrido histórico sobre la evolución de la clasificación de los sistemas contables observando que, en la actualidad, varios investigadores coinciden en la existencia de dos tendencias fundamentales: la anglosajona y la continental. En este estudio se resalta que, a pesar de que los criterios utilizados para la clasificación de sistemas contables son diversos se pueden destacar los tres siguientes (43):

a) Clasificación basada en el entorno socioeconómico.

En cada clasificación se hace referencia a las características sociales, legales, políticas y económicas del entorno sin descender a las prácticas contables. Como ejemplo típico de esta clasificación, indicamos los trabajos de Mueller (1967), y de Choi y Mueller (1978) ya mencionado en el cuadro 1.

b) Clasificación basada en prácticas contables, en la que podemos destacar los siguientes ejemplos:

- El estudio de Nobes y Parker (1981) realizado en base a variables técnico-contables de los países de Europa occidental.

- Los trabajos realizados por Da Costa, Bourgeois y Lawson (1978) sobre las prácticas contables en 38 países, entre ellos el Reino Unido y los países del antiguo imperio británico, Francia y Alemania.

- Y los trabajos ya mencionados, publicados por la OCDE en 1979 sobre las prácticas contables en 20 países de la OCDE donde figuran entre otros Alemania, Francia, Bélgica, Italia y España.

c) Clasificación basada en el entorno y en las prácticas contables, donde destaca el trabajo del Comité Internacional de Contabilidad de la AAA en 1977. En esta última clasificación, se contemplan los criterios descritos en los apartados a) y b) de forma simultánea.

Los tres criterios de clasificación mencionados pueden sintetizarse en el cuadro siguiente:

CUADRO 6		
Criterios utilizados en la clasificación de los sistemas contables		
MUELLER (1967)	AAA (1977)	NOBES Y PARKER (1981)
Entorno socioeconómico	Entorno y prácticas contables	Prácticas contables

Fuente: Gonzalo (1988, pág. 41).

En la actualidad, muchos autores entre ellos, Urías, Lauzel..., a pesar de la diversidad observada en la clasificación de los sistemas contables, coinciden en la existencia de dos grandes grupos: el anglosajón y el continental, cuyas características fundamentales se resumen en el cuadro 2 de este trabajo.

Por ello, se ha considerado que el fenómeno de la normalización contable era uno de los elementos claves para el estudio de un sistema contable y con la propia evolución de los sistemas contables, podemos identificar en paralelo los dos principales tipos de normalización contable que enumeramos a continuación:

- La normalización pública u oficial
- La normalización privada o profesional

La normalización contable pública es típica de los países del área continental, tales como Alemania, Francia, Italia, España y Portugal y se caracteriza porque: "La actividad reguladora está encomendada a organismos públicos y suele tender a la confección de extensas guías contables, que prestan especial atención a la denominación y orden de cuentas y a los formatos de estados financieros en forma de planes de cuentas promulgado por el organismo legislativo mediante decretos o leyes (44).

Por su parte, la normalización privada o profesional, está impulsada por organizaciones profesionales (privadas) y se lleva a cabo al margen de cualquier influencia gubernamental o legislativa y sin la presencia de un plan contable. Esta forma de normalizar es típica de países anglosajones como, Gran Bretaña y Estados Unidos.

En esta misma línea, Langot señala que: "La distinción entre los procesos contables anglosajones y franceses (continentales) procede de la ausencia de un plan contable concreto, rígido o flexible que las empresas francesas están obligadas a aplicar (45)".

Por último, recordar que en la realidad, ambas formas de normalización (pública y privada) se utilizan simultáneamente dando lugar a lo que se denominaría como normalización híbrida. Es el caso por ejemplo de España, donde la normativa contable viene dada fundamentalmente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo del Ministerio de Hacienda que sustituyó al Instituto de Planificación Contable en 1989, aunque cada vez se considera más notoria la influencia de una organización profesional como es la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (AECA) (46). Lo mismo ocurre en los Estados Unidos, a pesar de la inclusión de este país en el grupo de los países que siguen el modelo de la normalización contable de carácter privado, se observa, la utilización de ambas modalidades de normalización, donde la Comisión de normas contables denominada "Financial Accounting Standards Boards - FASB" es una

entidad privada que colabora con la "Securities and Exchange Commission - SEC" (oficial) en la emisión de las normas contables (47).

En lo que se refiere al origen y evolución de la normalización contable podemos decir que existen discrepancias sobre los orígenes del fenómeno de la normalización contable. Unos autores la atribuyen a los países anglosajones y otros se refieren a los países del bloque continental europeo o países latinos.

Así, para Adriano Rosetto la unificación contable aparece primero en los Estados Unidos en 1872, "*como un medio para la determinación uniforme de los costes en las empresas que operan en la misma rama de producción agrupadas libremente en asociaciones*" (48).

Los profesores Alvarez Melcón y Fernández Peña refuerzan esta opinión coincidiendo con Adriano Rosetto, cuando consideran que, "*El primer intento de la contabilidad normalizada tuvo lugar en Norteamérica en 1902, a iniciativa de la Asociación de Fundidores de Acero y que en 1907 los editores de Nueva York, Filadelfia y Boston establecieron un Comité para normalizar la contabilidad de costes y sus explotaciones*" (49).

Las profesoras Cuadrado y Valmayor, por su parte, expresan que el proceso de la normalización contable empezó a manifestarse en Inglaterra a mediados del siglo XVII cuando la "*East India Company*" propuso la idea de inversión permanente de capital (títulos o acciones y partícipe en los beneficios), lo que en 1845 ha

conducido a la promulgación de una ley que inmediatamente estimuló el desarrollo de las normas contables, auditorías independientes y de organización de la profesión contable (50).

En esta misma línea, ambas investigadoras se han referido a que, para evitar la dispersión y controversia en las normas contables, se aprobó el 11 de mayo de 1880 un Decreto Real por el que todas las organizaciones debían agruparse en una única institución, el "Institute of Chartered Accountants in England and Wales" (Instituto de Contadores de Inglaterra y Gales) (51).

En contraposición, el Prof. Bueno refiriéndose al origen de la normalización contable en forma de plan contable, considera que, la aparición de este instrumento normalizador surge en Europa hacia la mitad del siglo XIX en Francia, Bélgica y Alemania siendo un producto típico de la Europa Continental de donde influye en mayor o menor medida en otros continentes y en las Islas Británicas (52).

Así, Vaes, coincidiendo con la opinión expresada por Bueno, ha descrito los trabajos de los principales autores que contribuyeron de forma progresiva a la normalización contable relacionada con la formulación de un plan de cuentas, destacando a Coffy (1834), Godefroid (1864) Guilbault (1865), Leautey (1889), Paul Otlet (1901), Faure (1909), Dumon (1910), Batardon (1911), Blairon (1912) y Schmalenbach (1927) (53).

A pesar de las discrepancias registradas en este campo, existe absoluta concordancia en considerar a Schmalenbach como el primero en elaborar una teoría de la planificación de carácter científico y el Plan General de Francia como la expresión más conseguida de la misma (54).

En nuestra opinión, pensamos que todos los autores que expresaron opiniones sobre los orígenes del fenómeno de la normalización contable, contribuyeron sin duda al desarrollo de la contabilidad normalizada.

En definitiva, se puede decir que la normalización contable en los países anglosajones encuentra su base en las leyes de sociedades anónimas conocidas bajo el nombre de "Companies Acts". Por ello, "las Companies Acts" regulan sociedades que limitan la responsabilidad de los socios, mientras que las llamadas sociedades de personas (Partnerships) se encuentran reguladas por la "Partnership Act" de 1890 (Sociedad Colectiva) y por la "Limited Partnerships Act" de 1907 (Sociedad Comanditaria) (55). En cambio la normalización contable en los países continentales se concreta mediante la formulación de un plan contable con carácter obligatorio.

En base al mismo razonamiento, estudiamos el ejemplo del Reino Unido, en su calidad de uno de los países más representativos del área anglosajona. Así, se puede mencionar que en el Reino Unido, las normas contables son emitidas por los organismos profesionales. La organización más relevante de este país es el

"Institute of Chartered Accountants in England and Wales", que en diciembre de 1969 creó el "Accounting Standards Committee" (Comité de Normas Contables), al cual se fueron incorporando unos cuerpos profesionales entre los que destacamos (56):

- El "Institute of Chartered Accountants of Scotland" y el "Institute of Chartered Accountants in Ireland" en 1970.

- La "Chartered Association of Certified Accountants" y el "Institute of Cost and Management Accountants", en 1971.

- El "Chartered Institute of Public Finance and Accountancy", en 1976.

El ASC elaboraba normas sobre informaciones y métodos contables que eran difundidas y recomendadas por las principales organizaciones de expertos integradas en su seno y que se denominan, **"Statements of Standards Accounting Practice - SSAP"**. Además de los SSAP, emitía también recomendaciones sobre principios contables (**"Recommendations on Accounting Principles"**) y un Manual Guía para sus miembros sobre principios generales (Membres Handbook (57)); desde el 1 de Agosto de 1990, el ASC había sido sustituido por el Consejo de Normas Contables (**"Accounting Standards Board" - ASB**) y la Bolsa de Valores (58) que asumen las funciones antes atribuidas al ASC.

Dado que, la normalización contable en el Reino Unido, se basa en las **"Companies Acts"** (CA), creemos conveniente, trazar la trayectoria seguida por este país en la promulgación de algunas C.A., entre las que se destacan (59):

- **"Las C.A. de 1844 y 1855**, regulan la función de las primeras sociedades anónimas, cuya característica principal consistía en la separación entre aportaciones de capital y la dirección de las empresas. Por ello, los accionistas requirieron a estas empresas para que se responsabilizaran e informaran periódicamente de la situación de la empresa, lo que también contribuyó a la creación de una profesión de auditores independientes, cuya función consistía en verificar la información contenida en las cuentas y opinar sobre su razonabilidad.

- La **C.A. de 1879**, impuso la obligación a las sociedades mercantiles de disponer de un sistema de contabilidad ordenado que mejorase la calidad de la información, para así prever errores y fraudes, y a las entidades bancarias la obligación de someter sus cuentas anuales al juicio de un auditor independiente.

- La **C.A. de 1948**, aborda los aspectos más relevantes de la contabilidad como por ejemplo, el concepto de imagen fiel ("**True and fair view**"), los documentos que se tienen que presentar a la Junta General de la Sociedad, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior y las condiciones para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

- La **C.A. de 1967**, intentó modificar algunos aspectos de la **C.A. de 1948**, entre ellos, los que tuviera por objetivo ofrecer una mayor información al accionista tanto mediante las cuentas anuales como a través del informe de los administradores, así como las funciones a realizar por los auditores.

- La **C.A. de 1976**, se refieren a dos puntos fundamentales, el primero es adecuar la legislación británica a la utilización de nuevas técnicas para llevar la contabilidad, y por otro, tratar la publicidad a dar a las cuentas anuales, así como al informe de los auditores y de los administradores.

- En esta misma línea, la **C.A. de 1980**, trata la adaptación de la legislación del Reino Unido a la Segunda Directiva Europea, que incidirá sobre las modificaciones observadas en el tratamiento de la adquisición de las acciones propias y de los beneficios distribuibles.

- Con la **C.A. de 1981**, se produjo la adaptación de la legislación contable del Reino Unido a la Cuarta Directiva Europea que contenía entre otros: el propio concepto de la imagen fiel que este país había introducido en las Normas Contables Comunitarias, elaboración y publicidad de cuentas anuales, el contenido y forma de las cuentas anuales, la regulación de la información a facilitar en torno a las empresas participadas...

Como se puede observar, el Derecho de Sociedades en el Reino Unido está contenido en diferentes C.A., las cuales iban derogándose y actualizándose al

transcurrir del tiempo. Por ello, para superar esta situación se aprobó la C.A. de 1985 y en ella se refundió toda la legislación vigente contenida en las CA de 1948, 1967, 1976, 1980 y 1981. La CA de 1985 contiene otros aspectos actualizados acerca de la contabilidad y la Auditoría, regula la distribución de beneficios y además incluye en el anexo 4, la forma y contenido de las cuentas anuales y sustituye al anexo 1 de la CA de 1981 con algunos pequeños cambios.

En noviembre de 1989, se aprobó la CA de 1989, la cual regulaba la adaptación de normas del Reino Unido a la Séptima Directiva sobre la Consolidación de las cuentas de los grupos de empresas y la adaptación a la Octava Directiva sobre auditoría de cuentas. Como consecuencia, "El Gobierno Británico optó claramente por dar la mayor flexibilidad posible dentro del marco de la Cuarta Directiva, para que así no se produjeran enfrentamientos entre las "SSAP" y las "CA", buscando, claramente un deseado completo consenso entre ellas, que ha sido plasmado en la CA de 1989 (60)".

Cabe además señalar que, "una de las condiciones a cumplir por las sociedades británicas para que puedan cotizar en la Bolsa de Valores, es que sigan las SSAP, mientras que las extranjeras, se tienen que ajustar a las Normas Internacionales de Contabilidad" (61).

Dentro de los países afectados por la influencia anglosajona, podemos citar el caso de los pertenecientes al antiguo imperio británico como por ejemplo India y algunos países de África de las ex-colonias británicas, como Gambia y Lesotho,

cuyas normas contables habían sido elaboradas tomando como punto de referencia, la CA de 1948.

Después de habernos referido a la evolución de la normalización contable en el Reino Unido, nos centramos a continuación en la evolución y características de la normalización contable en países **latinos ó continentales**.

Como se ha mencionado anteriormente, la normalización contable en los países del área continental se caracteriza fundamentalmente porque los organismos encargados de la emisión de normas tienen una estrecha vinculación gubernamental o legislativa, es decir, la Administración pública a través del poder legislativo toma las riendas de la actividad normalizadora y se observa la existencia de un plan de cuentas promulgado de carácter oficial y obligatorio. Algunos países que integran este grupo son Alemania, Bélgica, España, Francia, Italia y Portugal.

Vamos a ampliar el caso de Francia, por considerarlo uno de los más influyentes en esta área y por tener uno de los planes de contabilidad más divulgado en el mundo y que más ha contribuido en la edificación del sistema de normalización contable.

La normalización contable en Francia se realiza por el "**Conseil National de Comptabilité**" (CNC), organismo de carácter público que integra a expertos contables, representantes de la administración pública, profesores, universitarios y empresas. Además del CNC, también operan en Francia, el "**Ordre des Experts**

Comptables", el **"Conseil National de Commissaries de Comptes"** y a la **"Commission des Operations de Bourse"**. Por ello, las normas contables en Francia son tanto gubernamentales como profesionales, y además están afectadas por las normas fiscales (62). En el próximo capítulo, analizaremos cuál ha sido el impacto normalizador de este país en África.

La normalización contable en Francia, se concreta en la elaboración del Plan contable y sus adaptaciones sectoriales (guías contables profesionales). La promulgación del primer Plan Francés de carácter oficial tuvo lugar en 1947, siendo posteriormente reformado en 1957 para implantar la contabilidad interna. En 1982 fue de nuevo modificado para adaptarlo a la Cuarta Directiva de la UE sobre las cuentas anuales de las empresas y también en 1986 por Decreto de 9 de diciembre de 1986 para complementar las modificaciones iniciadas anteriormente en base de a la citada Directiva (63).

El eje fundamental sobre el que gira la normalización contable en Francia (así como en los países agrupados en el área continental) es la existencia de un plan de cuentas. Así, creemos conveniente repasar brevemente algunos antecedentes entre los que destacamos las aportaciones de De Grange (1802), de Coffy (1834), Guilbault (1865), Leauty (1889), Faure (1899), Otlet (1901), Dumon (1910), Batardon (1911), Blairon (1912) y Schmalenbach (1927) que resumimos a continuación:

De Grange en 1802, en su teoría conocida con el nombre de "**Las cinco cuentas**", distinguió las siguientes: *Efectivo*, *mercaderías*, *Efectos a pagar* (instrumentos negociables aceptados), *Efectos a cobrar* (instrumentos negociables recibidos) y *Pérdidas y Ganancias* (64).

Coffy (1834) es considerado como el pionero de una tendencia de autores marcada por la clasificación de cuentas según su función económica en la empresa, a la que también pertenecen estudiosos como Guilbault, Leauty y Faure. En 1834 Coffy publicó la obra "**Cuadro Sinóptico de los Principios Generales de la Teneduría de Libros por Partida Doble**" y un año más tarde, "**Teneduría de Libros por Partida Doble**" (65).

En base a las indicadas obras, Coffy distinguió los siguientes rasgos fundamentales:

Estableció la división entre las cuentas que registran **valores reales** y las que registran **valores racionales**. Las cuentas de **valores reales** son divididas a su vez, entre las que recogen valores materiales y las que recogen valores personales (deudas activas y pasivas o simplemente deudas y créditos). En cuanto a los **valores racionales**, también conocidos como **ficticios** o de **orden**, son consideradas como cuentas de resultados por saldarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En esta misma línea, Coffy realizó los valores reales a efectos de ser eliminados con la cuenta de capital o por Pérdidas y Ganancias. Se dividen en:

Valores Invariables: Caja, Efectos a cobrar, Efectos a pagar y cuentas personales que se saldaban directamente por la Cuenta de Capital.

Valores variables, como por ejemplo mercaderías y materiales, que se saldaban por la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El rasgo más relevante observado en las Obras de Coffy es el de realizar una distinción entre Inventario del Activo, Pasivo y Cuenta del Empresario, cuyo saldo es su Capital, lo que en contabilidad se representa por el patrimonio del comerciante puesto a disposición de la empresa.

De este modo, Adolphe Guibault en su obra "Tratado de Contabilidad y Administración Industrial" publicado en París en 1865, propuso la siguiente clasificación de cuentas (66):

1º Cuentas de aportación: entre ellas, capital social, acciones a emitir, reservas, amortizaciones y obligaciones.

2º Cuentas de medios de acción, a su vez divididas en:

- Valores inmovilizados: inmuebles, materiales diversos.
- Valores de rotación: materias primas, almacén de aprovisionamientos, almacén de venta y efectivo.

- Trabajos intermedios y fabricados: Trabajos preparatorios y productos intermedios.

3º Cuentas corrientes: de deudores, de acreedores, accionistas, dividendos a saldar, intereses a pagar y trabajadores.

4º Cuentas de explotación, abarcan cuentas como gastos generales, de venta, de Pérdidas y Ganancias y otras cuentas similares.

En esta misma línea, en 1889 Leautey y Guilbault, en su obra titulada "**Ciencia de las cuentas**" transforman la clasificación anterior en las siguientes series (67):

1ª Serie, A - Cuentas de capital

2ª Serie, B - Cuentas de valores en movimiento (precio de coste)

- Valores inmovilizados

- Valores disponibles

- Valores comprometidos-explotación en curso

3ª Serie, C - Cuentas de personas o de terceros (precio de transacción de venta).

4ª Serie, D - Resultados, beneficios y pérdidas.

En ambas clasificaciones se ha verificado, un cambio en la terminología como se puede observar a continuación:

- De las cuentas de aportación a cuentas de capital
- De las cuentas de medios de acción a cuentas de valores en movimiento
- De las cuentas corrientes a cuentas de terceros
- De las cuentas de explotación a cuentas de resultados, beneficios y pérdidas.

También en ambas clasificaciones, se puede ya distinguir las cuentas de capital propio y ajeno, los valores inmovilizados, existencias, valores disponibles, cuentas de terceros y cuentas de resultados, lo que a nuestro entender supuso un estado embrionario de un plan de cuentas.

Gabriel Faure, situándose en la misma línea que Leaútey y Guilbault, publicó en 1899 en París, una obra titulada: "Elementos de Comercio y Contabilidad", donde propuso la siguiente ordenación de cuentas (68):

- **Cuentas del capitalista**, entre otras abarcarán, capital y fondos de reserva.

El capitalista era considerado como el que suministraba los elementos necesarios al comienzo o al momento de puesta en marcha de los negocios.

- **Cuentas de la empresa**, que a su vez se dividen:

a) Cuentas de Valores; inmovilizados, disponibilidades y existencias.

b) Cuentas de resultados; gastos generales, comisiones y corretajes y Pérdidas y Ganancias.

- **Cuentas de Terceros**, como efectos a pagar, deudores, deudores dudosos, gastos a liquidar y otras similares.

En esta misma línea, Faure adoptando el término **plan contable**, cuyo origen se supone procede de Rochet e incluso de Barrete, señala que, "El plan contable permitiría cumplir unas condiciones de información en la empresa mediante una lista metódicamente elaborada de cuentas estimadas como necesarias para registrar en partida doble, las operaciones de una determinada empresa" (69). En cualquier caso, hay divergencia de ideas cuando se observa que en el manual del profesor Sánchez F. de Valderrama parafraseando a Vaes dice que, "La primera vez que se utiliza la expresión plan de cuentas o plan Contable es por Dumon, siendo la propuesta más completa y utilizada la de Blairon" (70). Sin extender este conflicto sobre cuándo apareció el término Plan Contable, podemos decir que, Faure ha publicado sus trabajos en 1899 y Dumon por su lado, lo ha hecho posteriormente en 1910.

Paul Otlet en 1901, en Bruselas publicó en el "Boletín Oficial del Instituto Internacional de Bibliografía" la "clasificación racional de cuentas" inspirándose así

en Leautey y Guilbault, y delimitándola a los siguientes cuatro grandes grupos: Cuentas de capital, de valores, de terceros y de resultados y amplió la misma en base a la clasificación decimal o con dígitos propuesta por el bibliotecario norteamericano Melvill Dewey (1896). Dicha clasificación puede sintetizarse en (71):

1.- Cuentas de capital

1.1. Cuentas diversas y aportaciones de capital.

1.2. Cuentas de orden y de método (reservas y otras similares).

2.- Cuentas de valores

2.1. Valores inmovilizados

2.2. Valores disponibles

2.3. Valores comprometidos

3.- Cuentas de terceros

3.1. Cuentas de terceras personas

3.2. Cuentas de orden y de método (intereses, obligaciones).

4.- Cuentas de resultados

4.1. Ventas o ingresos ordinarios

4.2. Resultados de operaciones diversas

4.3. Ganancias y pérdidas accidentales

- 4.4. Comisiones, cambio e intereses
- 4.5. Descuentos y rebajas
- 4.6. Gastos generales no imputados
- 4.7. Ejercicio o resultado del ejercicio, año X

En resumen, el cuadro contable propuesto por Otlet, surge como una ampliación de los cuadros anteriormente presentados por Leautey y Guilbault. Todos ellos contribuyeron a la búsqueda de una vía para la consolidación del sistema de normalización contable mediante un plan contable.

En 1910, Jean Dumon por su parte, presentó una memoria titulada: "Plan Contable de una Empresa Industrial con Notación Decimal", en el Congreso de Ciencias Contables organizado por la Sociedad Académica de Contabilidad en Bélgica.

El cuadro contable propuesto por este autor contiene los siguientes grupos de cuentas (72):

- 1. Valores inmovilizados
- 2. Pasivo no exigible
- 3. Aprovisionamientos
- 4. Fabricación
- 5. Servicio financiero
- 6. Cuentas particulares

7. Cuentas de orden
8. Pérdidas y ganancias
9. Ventas y compras

Hemos observado en los trabajos presentados por Guilbault (1865), Leautey y Guilbault (1889), Faure (1899) y Otlet (1901), cuatro grupos principales de cuentas (de capital, valores, terceros y resultados). Dumon, introdujo una nueva clasificación de cuentas que las amplía a nueve grupos distintos.

Leon Batardon a su vez en 1911, publicó en París una obra titulada: "La Contabilidad en Hojas Móviles", optando por la clasificación de cuentas en función de las siguientes modalidades: **alfabética, numérica, por naturaleza de cuentas, geográfica y alfanumérica**, con la posibilidad de obtener un agrupamiento de las cuentas denominadas "**generales**", como cuentas de valores, de gastos y de resultados.

Batardon propone dos procedimientos (73):

- La lista de cuentas agrupadas por su similitud, por ejemplo, cuentas de capital, reservas y resultados.
- La clasificación de cuentas consistente en la división de diez grupos principales de cuentas, utilizando la clasificación decimal con una división mediante

grupos, subgrupos y cuentas principales (títulos generales) y subcuentas (subdivisiones de las cuentas principales).

Como consecuencia, Batardon presentó un cuadro contable cuyo contenido se corresponde con los siguientes grupos:

- 0. Capital
 - 1. Reservas
 - 2. Cuentas de gastos y de resultados
 - 3. Inmovilizaciones
 - 4. Depósitos
 - 5. Existencias
 - 6. Cuentas de fabricación
 - 7. Cuentas de crédito
 - 8. Cuentas de deudas
 - 9. Disponibilidades

Hector Blairon, autor de la obra "Plan elemental de cuentas con clasificación decimal", propone en 1921 un plan en el que se han clasificado los elementos patrimoniales según su carácter funcional y que fue empleado por buena parte de las empresas belgas durante décadas (74), llegando así a constituir un marco de referencia para la elaboración del Plan Contable Nacional Belga de 1961 inspirado en el modelo francés de 1957. La clasificación de cuentas está basada en su

naturaleza económica (75), como por ejemplo, las cuentas de existencias, las de disponibilidades, inmovilizaciones y así sucesivamente.

Por último, aparece Eugene Schmalenbach, prestigioso investigador y profesor de la Universidad de Colonia, quien publicó en 1927 un plan contable que llevaba el nombre del propio autor. Como ya se ha mencionado anteriormente, dicho plan fue considerado el primero de carácter científico y ejerció una gran influencia en su propio país a través del Plan Georing de 1937, así como en el extranjero con el Plan Contable francés de 1942 llamado Plan de Ocupación. Una de las obras más conocidas de Schmalenbach es el Balance Dinámico (76).

La estructura del cuadro de cuentas del Plan Schmalenbach presenta los diez grupos siguientes (77):

0 Cuentas inactivas: pasivas, estáticas, en reposo o de inmovilizado e incluyen capital y el resultado anual.

1 Cuentas financieras, recogen la tesorería y las operaciones financieras como las deudas y los créditos, es decir, la economía financiera de la empresa con el mundo exterior.

2 Ingresos y Gastos Neutros (ajenos a la Explotación) recogen aquellos gastos e ingresos relacionados con el Estado de Cuentas Anual, pero no considerado en las cuentas de los componentes del coste, ni en la de resultados

anuales que se incluye el grupo 0. Como ejemplo, enumeramos las cuentas de gastos extraordinarios, ingresos extraordinarios y desviaciones en precios.

3 y 4 son cuentas de los grupos de gastos y ajuste de costes. En el grupo 3 se recogen los gastos de operaciones, gastos imputados y otros gastos análogos y el grupo 4 por su lado, recoge las cuentas de costes relacionadas con materias primas, gastos de personal y otros similares.

El grupo 5 estaba libre.

Los grupos 6 y 7 sirven para contabilizar las secciones de costes, encontrándose en el grupo 6 los departamentos auxiliares y en el 7 los departamentos principales o productivos.

En el grupo 8 se saldan los centros de costes de los productos terminados y semiterminados.

El grupo 9 contemplan las ventas, los gastos comerciales y resultados mensuales, esta última al cierre del ejercicio se salda en la cuenta de resultados anuales incluida en el grupo 0.

En resumen, el Plan Schmalenbach contiene diez grupos de cuentas de los cuales: los grupos 0, 1 y 2 constituyen la **contabilidad financiera** y los grupos 3 a 9 sirven para el cálculo de costes y de resultados, recogiendo en los grupos 3 a

8 todos los gastos y rendimientos así como los productos terminados, mientras que el grupo 9 se destinaría, tanto para la compensación de los gastos comerciales, como para el cálculo del resultado obtenido.

En base a la experiencia acumulada en los trabajos anteriores se elaboraron varios planes de cuentas en el mundo, entre los que destacamos: el Plan Alemán de 1937, el Plan Franco-alemán de 1942, el Plan de Contabilidad de Francia de 1947, y el Plan Contable Internacional de 1953. Dichos planes han servido de referencia para el desarrollo de los demás planes contables. Así, hacemos seguidamente una breve referencia a cada uno de ellos:

El Plan Alemán de 1937

El Plan alemán de 1937 fue implantado por orden de 11 de febrero de 1937, y tiene su origen en el Plan de Cuentas elaborado por Schmalenbach en 1927 constituyéndose así, en el primer plan contable aprobado por una Administración Pública en Europa (78).

La estructura de este plan presentaba los diez siguientes grupos (79):

- El grupo 0, contiene las **cuentas** denominadas **pasivas** (estáticas, de inmovilizado o en reposo), es decir, las fuentes de financiación propias o ajenas a largo plazo, neto patrimonial y activo inmovilizado.

- El grupo 1, **cuentas financieras** recogen la tesorería y las cuentas de las operaciones financieras como las deudas y los créditos para con el mundo exterior: deudores, acreedores, clientes y proveedores.

- El grupo 2, **cuentas de delimitación y ajuste**, recogen las cuentas relacionadas con los ingresos y gastos extraordinarios (ajenos a la explotación), impuestos, intereses y amortizaciones, las cuentas de periodificación y de diferencias de precios.

- El grupo 3, **cuentas de existencias** como por ejemplo materias primas y auxiliares, y mercaderías. Este grupo responde a la idea de facilitar el control de los costes a través de los consumos de dichos almacenes.

- El grupo 4, **gastos por naturaleza**, registra los gastos por naturaleza de tal forma que se permite observar la distinción existente entre elementos fijos y variables.

- El grupo 5, **cuentas reflejas de imputación por costes** directos e indirectos por funciones, como por ejemplo, materias primas, mano de obra, gastos generales y otros factores de costes.

- El grupo 6, **cuentas de centro de costes** o secciones de costes, como su nombre indica, se destinan a la afectación de los elementos de costes a las secciones.

- El grupo 7, **cuentas de productos terminados y semiterminados** (departamentos principales), se destinan a la afectación de los costes de las secciones productivas del grupo 6 a los productos terminados o semiterminados, así como a los costes directos contenidos en el grupo 4.

- El grupo 8, **cuentas de ingresos** contempla los ingresos por ventas resultantes de la explotación normal. Por el contrario, los ingresos provenientes de operaciones con el inmovilizado o por intereses, se recogen en el grupo 2.

- El grupo 9 **cuentas de cierre y de resultados**, comprende las cuentas de ventas, costes y resultados.

En resumen, observando la estructura del Plan Contable alemán de 1937 y la del Plan de Schmalembach, se puede constatar la interrelación que existe entre ambos (80).

El Plan Franco-Alemán

El Plan Franco-alemán de 1942 constituye el segundo plan contable aprobado por una Administración pública.

El Plan Franco-alemán, también conocido por **Plan de ocupación** surge en Francia durante el período de la ocupación alemana. Así, "La situación creada por la segunda guerra mundial en Francia (ocupación alemana e instauración de un

gobierno totalitario en la zona denominada libre), creó el ambiente propicio para la *actuación del Estado sobre los diversos sectores económicos, de lo que no fue excepción la normalización contable*" (81).

El Plan Franco-alemán de 1942 está estructurado de la siguiente manera (82):

- Grupo 0, **Cuentas estáticas**, constituidas por el activo inmovilizado, neto patrimonial y pasivo a largo plazo.

- Grupo 1, **Cuentas financieras**, que recogen las cuentas del activo y pasivo circulante, excepto existencias, más los títulos de participación.

- Grupo 2, **Cuentas transitorias** de regularización y de orden como inmovilizaciones en curso, cuentas de relación con sucursales, cuentas de periodificación e imputación racional, cuentas de regularización, amortizaciones, fondos de renovación y provisiones.

- Grupo 3, **Cuentas de existencias y de compras**.

- Grupo 4, **Cuentas de gastos por naturaleza**.

- Grupo 5, **Cuentas de colectivas de imputación** (mano de obra directa, gastos generales de fabricación, gastos generales de venta...)

- Grupo 6, **Cuentas de gastos** por secciones.
- Grupo 7, **Cuentas de precio de coste** de los productos.
- Grupo 8, **Cuentas de ventas** y otros ingresos.
- Grupo 9, **Cuentas de resultados**.

Cabe ahora señalar que hay autores que consideran, el Plan Franco-alemán como una copia del Plan Alemán de 1937 (Véase, entre otros, Montesinos y Fernández Peña).

El profesor Lauzel, por su parte, se expresa de la siguiente manera: "Es cierto que se estableció un plan contable de 1942 por una Comisión presidida por M. Auguste de Toeuf. Es cierto que, desde el punto de vista técnico, este plan presentaba analogías con las partes principales de la ordenación alemana de noviembre de 1937. Pero por el contrario, se ha demostrado también que la citada ordenación recogía partes importantes de algunos trabajos franceses de antes de la guerra, especialmente de los de la CEGOS, relativos al cálculo de costos y precios de costo y particularmente del método de las secciones homogéneas" (83).

En nuestra opinión, confrontando el Plan Alemán de 1937 y el Franco-alemán de 1942, podemos deducir que este último tenía una ordenación muy similar a la

del Plan alemán de 1937 y procedía directamente de la política impuesta por las autoridades alemanas durante el período de la ocupación.

El Plan Francés de 1947

Como acabamos de indicar, el primer Plan Contable francés fue elaborado durante el período de la ocupación en 1942 y el segundo es el de 1947 que pretendemos analizar a continuación.

En la confección de este plan, la comisión encargada, tomó como punto de partida, el Plan Contable de 1942 elaborado por la Comisión creada por el Decreto de 22 de abril de 1941 y del Decreto de 5 de febrero de 1946 destinado a formular y poner el Plan Contable de 1947 en marcha (84).

La Comisión de Normalización de Contabilidad en aquella época estaba integrada por prestigiosos expertos contables, entre ellos, Fourastié, Lauzel, Garnier, Aladel, Anthoniof, Brunet, Lemoine, Poujol, Blind y otros miembros de la "Orden de Experts Comptables et des Comptables Agrées" y de organizaciones de profesionales de la Contabilidad.

Como ya hemos indicado, el Plan Contable de 1947 contemplaba algunas adaptaciones sectoriales, como por ejemplo, "el Plan de Sociedades de Seguros y Capitalización de 14 de junio de 1938 y 29 de julio de 1939 y el Plan de las empresas de guerra sujetas a limitación de beneficios de 29 de julio de 1939" (85).

El Plan Francés de 1947 fue elaborado en base al sistema de codificación decimal de cuentas dividido en diez grupos, de los cuales los ocho primeros se refieren a la **contabilidad general**, el grupo 9 a la **contabilidad analítica** y el grupo 0 a las **cuentas especiales**.

Además se puede añadir que, dentro de la contabilidad general, los grupos 1 a 5 se refieren a las cuentas de balance, los grupos 6 y 7 a las cuentas de gestión y el grupo 8 a las cuentas de resultados (86), conforme se aprecia seguidamente:

Grupo 1 Cuentas de Capitales Permanentes, recogen entre ellas, el neto patrimonial, provisiones, préstamos recibidos a más de un año y otras deudas similares.

Grupo 2 Cuentas de Valores inmovilizados, abarca a los inmovilizados inmaterial, material en curso e inmovilizaciones financieras.

Grupo 3 Cuentas de Existencias, contemplan las cuentas como, materias primas, productos acabados y semiacabados y mercaderías.

Grupo 4 Cuentas de Terceros, como por ejemplo: proveedores, clientes, personal, Estado, socios, filiales, deudores, acreedores y cuentas de regularización del activo y del pasivo.

Grupo 5 Cuentas Financieras, recogen las cuentas de préstamos recibidos a menos de un año, títulos de colocación, bancos y caja.

- Grupo 6 gastos por naturaleza
- Grupo 7 Ingresos por naturaleza
- Grupo 8 Cuentas de resultados
- Grupo 9 Cuentas analíticas de explotación
- Grupo 0 Cuentas especiales

Nuestro énfasis en el plan contable francés de 1947 (y no en las posteriores revisiones de los años 1957, 1982 y 1986) se debe a que "El Plan francés de 1947, ha inspirado los planes de cuentas de Bélgica, España y de Portugal, y está siendo utilizado con algunas ligeras modificaciones en África del Norte, Occidental y Central y en algunos países del sudeste asiático. El propio Plan Contable de la Organización Común Africana y Mauriciana conocido por Plan OCAM había sido confeccionado en base a esta misma estructura" (88).

El profesor Fernández Peña, por su parte, se refiere a que, "Esta ordenación es muy similar, por no decir igual, a las del Plan español de 1973 o de 1990" (89).

A pesar de que nuestra intención era sólo referirnos al Plan Contable francés de 1947, indicar que el cuadro de cuentas de este plan en su versión de 1982 pasó a contener solamente ocho grupos de cuentas (de 1 a 8) de utilización obligatoria,

integrándose el grupo 8, cuentas de resultado en el grupo 1 a través de la cuenta 12 Resultados del ejercicio y quedando el grupo 9 cuentas analíticas de explotación excluida del mismo, pero con posibilidad de ser utilizada de forma facultativa. De esta misma manera, el grupo 0, cuentas especiales pasó a integrarse en el grupo 8 ocupando el lugar vacío dejado por las cuentas de resultados ahora trasladadas al grupo 1 (90).

El Plan Contable Internacional

La iniciativa de la confección de un Plan Contable Internacional surge en las Jornadas Internacionales de Contabilidad realizadas en París del 30 de junio al 3 de julio de 1951 y su autor es Marcel Mommen. En su elaboración participaron otros investigadores, entre los que cabe mencionar a Anthoniof y Bailly. A pesar de que el autor del Plan Contable Internacional es Mommen, fue precisamente un trabajo de Anthoniof elaborado en 1947, el que fue elegido por la Comisión como base de los trabajos para la preparación del Plan Contable Internacional (91).

El Profesor Montesinos, por su parte, considera este intento como loable cuando dice que, el Plan Contable Internacional constituye, "La vía directa hacia la uniformidad" (92).

Así, para materializar esta misma iniciativa, "la distribución de los grupos o clases de cuentas se ha realizado según el ciclo de la economía y en base a esta

idea que, como base de trabajo, se fijó en las II Jornadas Internacionales de París de 1952, distinguir dos grandes grupos de cuentas: a) los que exigen variaciones del patrimonio y 2) los que representan los resultados (ingresos y gastos)" (93). A nuestro entender ambos grupos podrán compararse en la actualidad a las **cuentas del balance** y a las de resultados que incluyen, en primer lugar, las **cuentas de gestión** (ingresos y gastos) y la propia **cuenta Pérdidas y Ganancias** que recoge los *saldos de las cuentas de gastos e ingresos*.

Como fruto de las deliberaciones del "Comité Internacional de los Profesionales de la Contabilidad" fue presentado y aprobado el Plan Contable Internacional en la sesión del 13 de junio de 1953, de las III Jornadas Internacionales de la Contabilidad, celebradas en París (94).

Antes de formular el primer Plan Contable Internacional, Mommen elaboró las siguientes leyes que sirvieron de base para la preparación del mismo: 1) ley de las inversiones, 2) ley de los equipos, 3) ley de las finanzas, 4) ley de las relaciones, 5) ley de los elementos de base, 6) ley de costes, 7) ley de las producciones, 8) ley de las distribuciones y 9) ley de los resultados (95). Estas leyes constituyeron elementos básicos correspondientes a la distribución de los grupos de cuentas en el esquema del Plan Contable Internacional que se concretan en (96):

1. **Inversiones**, recogen las fuentes de financiación por recursos propios (capital y autofinanciación) y recursos ajenos a largo plazo.

2. **Equipos**, contemplan los bienes materiales o inmateriales, básicos para la actividad de la empresa.

3. **Finanzas**, medios de pago a corto plazo, como caja, bancos, efectos a cobrar y a pagar.

4. **Relaciones**, derechos de cobro y obligaciones de pago que se originan en la actividad típica de la empresa, entre otras: proveedores, clientes, personal, asociados y filiales.

5. **Elementos de base**, este grupo, tiene por objeto, registrar la actividad empresarial, bien de transformación o de comercialización de existencias, incluyendo cuentas de mercaderías, productos acabados y otros aprovisionamientos.

6. **Costes**, abarcan los gastos y consumos necesarios que se originan en el desarrollo de la actividad de la empresa, cargos de explotación y gastos clasificados según su naturaleza, funciones o secciones.

7. **Producciones**, recogen los trabajos y productos que se originaron por el proceso tanto de transformación como de comercialización en la empresa.

8. **Distribuciones**, trata de las ventas y prestaciones de servicios.

9. **Resultados**, ganancias y pérdidas debidamente clasificadas.

10. **Cuentas estadísticas**, transitorias o de carácter especial.

Hay que, reconocer que, a pesar de que el Plan Contable Internacional tiene muchos opositores para su aplicación, constituyó un paso importante hacia la *armonización contable internacional*. Por otro lado, se ha observado que este plan tenía unas limitaciones en su contenido y dentro de éstas, se destacan las siguientes (97):

"No se contenían normas de valoración lo que se puede justificar por el *escaso conocimiento y utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados*.

En cuanto al balance y presentación de resultados se propone un único estado en forma de cuenta que puede ser más o menos desarrollado donde se recogen en el "debe" todas las cuentas que presenten un saldo deudor (incluso los resultados) y en el "haber" las cuentas que presentan un saldo acreedor. El mismo balance se le denomina "Mommen Balance Cuadrado o Balance Econodinámico".

3.- NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

La normalización contable a escala internacional, es decir, el proceso de normalización extendido a varios países, surge de la necesidad de garantizar la comparabilidad de la información contable suministrada por unidades económicas de distintos países. Por ello, al tener presente sistemas contables diferentes, resulta necesario la emisión de normas contables en el ámbito internacional que puedan satisfacer a los usuarios de las mismas. Así, "en la medida en que exista una actividad mercantil internacional y el comercio y la inversión traspasen los límites nacionales, puede decirse que aparece un usuario internacional de la contabilidad, que requiere prácticas similares para llevar a cabo las funciones decisorias a las que sirven los estados financieros" (98).

Del mismo modo, podemos decir que, con el proceso de la internacionalización de la economía, es evidente que la normalización contable en este ámbito requiere el uso de normas contables armonizadas que pueden obtenerse mediante el establecimiento de un lenguaje contable común y de unos principios de aceptación general (99).

Dentro de los motivos que han impulsado la aparición del fenómeno de la normalización contable internacional, se destacan (100):

- "La existencia de empresas multinacionales, que al estar operando en varios países, se encuentran con diferentes sistemas contables (información contable heterogénea).
- La expansión del comercio internacional.
- La internacionalización de mercado de capitales y concretamente de las Bolsas de Valores.
- El interés de las organizaciones políticas de carácter internacional.
- La comunicación entre las organizaciones profesionales de contabilidad".

A pesar de los avances alcanzados en el campo de la normalización contable hacia la búsqueda de una posible armonización de la contabilidad internacional, se ha observado que el camino que conduce a este objetivo resulta aún difícil de recorrer por distintos obstáculos, que enunciaremos a continuación (101):

- "La falta de poder compulsivo de dichas instituciones
- La existencia de costumbres nacionales y normas legales muy arraigadas
- La actitud de los gobiernos y organismos nacionales, que han visto en la regulación posible un elemento disuasorio para el establecimiento de empresas y la realización de nuevas inversiones.

- Las barreras idiomáticas y culturales".

Junto a estos obstáculos, pensamos que sería conveniente añadir otros factores de carácter político-económico y fiscal, que también pueden frenar la armonización progresiva de las normas contables a nivel internacional.

En esta misma línea, el profesor Tua señala que las fuerzas que promueven la armonización internacional son: "El fenómeno de la empresa multinacional; el aumento de la movilidad social, que facilita el comercio y la inversión internacionales; el crecimiento de la importancia de los mercados de capital y la entrada en las bolsas de inversores y de entidades emisoras extranjeras; la comunicación frecuente entre instituciones profesionales y docentes; la multinacionalización de las empresas de auditoría y la existencia de una intermediación financiera también multinacional" (102).

Para superar dichos obstáculos, algunos gobiernos y profesionales encuadrados en organismos internacionales de contabilidad, están emprendiendo esfuerzos para crear las estructuras para armonizar internacionalmente la contabilidad mediante la emisión de normas, y de criterios de elaboración y presentación de la información financiera. Dicha iniciativa, está siendo cumplida en la actualidad por algunos organismos internacionales de contabilidad, entre los que destacamos la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el "International Accounting Standard

Committee - IASC", el "International Federation of Accountants - IFAC", la Unión Europea (UE)...

4.- ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Como hemos señalado anteriormente, el fenómeno de la internacionalización de la empresa y del crecimiento de los intercambios internacionales ha contribuido a la implantación del sistema de la normalización contable a escala mundial. De este modo, si a nivel nacional existen organismos públicos o privados (según los países) que se encargan de la normalización contable, en el contexto internacional se observa otro tanto. En este caso, son los organismos de ámbito mundial o regional (de carácter público o privado) los que se ocupan de las tareas de la normalización contable internacional.

También hemos mencionado que el camino hacia la armonización internacional de normas contables resulta difícil debido a la existencia de diferentes factores, entre ellos, político-económico, jurídico, fiscal y de terminología y prácticas contables. Así, con la puesta en marcha de unos organismos especializados que dictarán los principios y normas metodológicas de contabilidad a nivel internacional, estas barreras serán superadas progresivamente.

4.2. Organismos Internacionales de Contabilidad

4.2.1. Organismos de Alcance Mundial

La ONU, la OCDE, el IASC e IFAC constituyen los intentos mundiales para la armonización contable a nivel internacional. Los dos primeros son organismos de carácter público y los dos últimos, de carácter privado o profesional.

Vamos a analizar a continuación cada una de estas organizaciones:

4.2.1.1.- *Organizaciones de carácter público*

a) La organización de las Naciones Unidas (ONU)

La ONU es un organismo internacional fundado por la Carta de San Francisco de 26 de junio de 1945 que cuenta con los siguientes seis órganos principales: 1) Asamblea General, 2) Consejo de Seguridad, 3) Consejo de Administración Fiduciaria, 4) Secretaría General, 5) Tribunal o Corte Internacional de Justicia y 6) El Consejo Económico y Social. Este último, es el órgano que merecerá nuestra atención especial por ser el coordinador de la labor económica y social de esta alta institución internacional en la que se incluye la propia tarea de la normalización contable internacional.

En julio de 1972, el Consejo Económico y Social constituyó un grupo de expertos con el objetivo de analizar la importancia del desarrollo de las empresas multinacionales que derivó en 1974, en la creación de una **Comisión de Empresas Transnacionales** cuyo objetivo básico ha sido la elaboración de un código de conducta contable para las empresas multinacionales (103).

Dicha Comisión, en marzo de 1975, creó el "**Grupo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de las Empresas Multinacionales**", integrado por miembros de distintos organismos públicos y privados, y otros expertos en temas contables. Su misión era la de completar los trabajos de la mencionada Comisión sobre la información contable de las empresas multinacionales con el objeto fundamental de lograr la armonización contable entre ellas.

En esta misma línea, en 1979, la **Comisión de Empresas Transnacionales**, crea un nuevo grupo especial de trabajo que se denomina, "**Grupo Intergubernamental de Trabajo de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes**". Sobre la base de su mandato el Grupo decidió concentrarse en las siguientes actividades (104):

a) "Revisar las listas de partidas mínimas, para la presentación de informes de carácter general por parte de las empresas comerciales, teniendo en cuenta el informe presentado en 1977 por el Grupo de Expertos predecesor,

b) Examinar los materiales elaborados por los organismos internacionales de Contabilidad y otros grupos interesados,

c) Considerar la posibilidad de que todos los países, en especial, los que están en desarrollo y las Naciones Unidas, participen en la formulación y aprobación de normas internacionales de Contabilidad y presentación de informes".

Además de estas actividades, el grupo intergubernamental, estudió las medidas adicionales adecuadas que deberían tomarse en la esfera de las normas internacionales de contabilidad para mejorar la compatibilidad de la información suministrada por las empresas transnacionales.

Dentro de la labor del grupo especial intergubernamental, vamos a limitarnos a citar las publicaciones a las que tuvimos acceso:

- "Conclusiones sobre la Contabilidad y la presentación de informes en las empresas transnacionales (1989)", que constituye una guía para los preparadores y usuarios de los estados financieros donde vienen indicadas las partidas que deben darse a conocer y la manera en que debe hacerse.

- "Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes", publicado en Nueva York en 1984. Contiene unas listas de datos mínimos para el del balance, cuenta de resultados, estado de distribución de utilidades netas o

ingresos netos, estados de cambios en la situación financiera y divulgación de información relativa a los miembros de un grupo y a las empresas asociadas.

- "El Desarrollo de la Contabilidad en África, un desafío para los años 90", publicado en Nueva York en diciembre del mismo año. El documento recopila y analiza las prácticas contables en 42 países de África y sus tendencias en orden a la normalización contable. En este estudio, los países africanos fueron agrupados en tres apartados: **anglófono, lusófono y francófono**.

b) La Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

La OCDE es un organismo internacional creado por el Convenio de París de 1960 sustituyendo a la antigua Organización de Cooperación Económica. El objetivo principal perseguido por ésta, es garantizar el desarrollo y el crecimiento económico y financiero de los países miembros y la expansión del comercio en el mundo. La OCDE agrupa a 24 países desarrollados a través de sus gobiernos, entre ellos: Alemania, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, España, Francia, Países Bajos, Portugal, Nueva Zelanda y Japón (105).

Desde la perspectiva de la armonización contable, se puede decir que la OCDE ha seguido un camino parecido a la ONU, ya que sus primeros trabajos se centraban inicialmente en la Contabilidad Macroeconómica y sólo con posterioridad viene prestando atención a las empresas multinacionales (106).

Dentro de las actividades desarrolladas por la OCDE, se pueden destacar:

El 11 de enero de 1975 se creó el **Comité de Inversión Internacional y Empresa Multinacionales**, que en el año siguiente publicó un documento bajo el título: "Disclosure of Information", relativo a los informes que debían presentar los grupos de empresas.

En esta misma línea, en 1976, se ha creado el grupo especial de trabajo sobre normas de contabilidad cuyas actividades se han basado en el estudio de la información financiera de las empresas multinacionales y los esfuerzos de los organismos privados internacionales para mejorar la comparabilidad de las normas contables y promover la armonización. En este mismo año, el consejo de la OCDE aprobó la "**Declaración sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales**" que tiene el carácter de recomendación para los países miembros y que contiene; en la primera, un conjunto de líneas generales de actuación que incluye la necesaria colaboración internacional respecto a las empresas multinacionales. La segunda parte, recoge un conjunto de recomendaciones dirigidas a este mismo tipo de empresas relativas a principios generales de actuación, publicación de informaciones, competencia, financiación, fiscalidad, empleo y relaciones profesionales y ciencia y tecnología (107).

En 1978, el **Comité de Inversión Internacional y Empresas multinacionales**, creó un **Grupo de Trabajo sobre Normas Contables**, que el año siguiente publicó un compendio sobre las prácticas contables en los países miembros bajo el título: Prácticas Contables en uso en los países de la OCDE cuyo objetivo consistió en recopilar y analizar las prácticas seguidas en contabilidad por los países miembros (108), fomentando así la conveniencia de la cooperación internacional ante la diversidad de prácticas contables existentes.

En 1983, el Grupo de Trabajo intentó publicar una serie de aclaraciones sobre el capítulo de divulgación de la información que formaba parte de las Directivas de la OCDE, posteriormente revisadas y ampliadas. Tales aclaraciones se centraban básicamente, en los términos contables y de información usados por los bancos y las compañías de seguros.

En 1985, la OCDE, cumpliendo con sus actividades había celebrado un congreso para la armonización internacional de las normas contables. En este mismo congreso, el Grupo de Trabajo presentó una síntesis de las resoluciones adoptadas, bajo el título: Armonización de normas contables: logros y perspectivas (109).

El Grupo de Trabajo también organizó un simposio celebrado desde el 31 de mayo y al 1 de junio de 1988 sobre cuestiones contables y divulgación de información que surgió como consecuencia de la aparición de nuevos instrumentos

financieros. Además convendría señalar que en la organización de este simposio, el Grupo de Trabajo colaboró con la Comisión de Mercados financieros de la OCDE.

Aparte de los trabajos anteriormente mencionados, el Grupo de Trabajo de la OCDE publicó los siguientes documentos (110):

a) **Conversión de operaciones y estados financieros en moneda extranjera**, publicado en 1986, que describe y compara distintos modos que se usan en los países de la OCDE en el campo de la traducción de los estados financieros y otras operaciones similares para garantizar una mayor armonización de usos contables.

b) **Principios de consolidación en los países de la OCDE** publicado en 1987. Este manual trata del análisis de las normas que se aplican y de los usos que se practican en los distintos países de la OCDE en materia de consolidación.

c) **Resultados de operación de las compañías de seguros** publicado en 1988 en el que se analiza la existencia de amplias divergencias entre los usos contables de los distintos países y cuyos efectos de armonización se encuentran aún en fase embrionaria.

d) **Las Empresas Multinacionales y divulgación de información: aclaraciones de las Directivas de la OCDE**, publicado en París en 1988, en el que se proporciona información sobre los términos contables que se usan en las directivas para

empresas multinacionales con el fin de servir de guía para la preparación y el uso de los estados financieros de las mencionadas empresas, concentrándose en los términos que interesan a los bancos y a las compañías de seguros (111).

e) **Consolidación de los Estados Financieros**, también publicado en 1988. Este documento pone de manifiesto los distintos sistemas de consolidación usados en los países de la OCDE. Intentó identificar los métodos de carácter análogo que pueden facilitar la mutua comprensión de los estados consolidados.

f) En 1991, la OCDE publicó un trabajo titulado: "**La Reforma Contable en los países de Europa Central y Oriental**". En este manual se describen los problemas contables de los países que se encuentran en transición de una economía planificada hacia la de mercado. Es el caso, por ejemplo, de Rusia, Hungría y Polonia (112).

4.2.1.2.- Organizaciones de carácter privado

En lo que se refiere a las organizaciones armonizadoras de carácter privado a nivel mundial, se pueden destacar las dos siguientes: **La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)** y **la Federación Internacional de Contadores (IFAC)**. La primera emite normas de contabilidad y la segunda norma para el ámbito de la auditoría (113).

a) La Comisión Internacional de Normas Contables

La Comisión Internacional de Normas Contables conocida bajo las siglas de su denominación "**International Accounting Standards Committee (IASC)**", fue creada el 29 de junio de 1973 en Londres que sigue siendo su sede permanente, por acuerdo firmado inicialmente entre varias organizaciones profesionales contables de los siguientes nueve países signatarios de la Carta Constitutiva: Alemania Federal, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda, como puede observarse en el cuadro nº 7.

Por otra parte, conviene subrayar que la IASC procede del Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable (ICCAP). Este último surgió a raíz del Congreso Internacional de Contabilidad celebrado en 1972 en Sidney (Australia). Su objetivo era coordinar mundialmente la profesión y elaborar normas contables internacionales. En este Congreso se creó IASC en 1973. En 1977 el ICCAP se disolvió definitivamente y su papel en la actualidad sigue siendo asumido por la IASC (114).

CUADRO 7

MIEMBROS FUNDADORES

Alemania Federal:

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Wirtschaftsprüferkammer

Austria:

The Institute of Chartered Accountants in Australia
The Australian Society of Accountants

Canadá:

The Canadian Institute of Chartered Accountants, en conjunción con la
General Accountants' Association y la Society of Industrial Accountants of
Canada.

Estados Unidos de América:

American Institute of Certified Public Accountants.

Francia:

Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

Holanda:

Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Japón:

The Japanese Institute of Certified Public Accountants.

México:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Reino Unido e Irlanda:

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
The Institute of Chartered Accountants of Scotland
The Institute of Chartered Accountants in Ireland
The Association of Certified Accountants
The Institute of Cost and Management Accountants
The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

Con posterioridad, el 10 de octubre de 1977, se firmó otro acuerdo que buscaba revisar la Carta Constitutiva aboliendo el sistema de discriminación de miembros en **fundadores** y en **asociados**. Bajo este acuerdo, todos pasarán a ocupar una categoría única de miembros (115).

En cuanto a los objetivos y funcionamiento de la IASC, se puede decir que, en su Acta Constitutiva constaban los siguientes (116):

a) "Formular y difundir, en interés público, normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo.

b) Trabajar con generalidad por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros".

Para alcanzar estos objetivos la IASC cuenta con tres órganos que actúan de forma colegiada: el Consejo, el Grupo Consultivo y los Grupos de Trabajo y otros dos órganos de carácter unipersonal. Se trata del Presidente y del Secretario General (117). Cada uno de estos órganos funciona de la siguiente manera (118):

El **Consejo**, es el órgano que dirige las actividades de la IASC y aprueba los Proyectos de Normas y las propias Normas. En él participan los representantes de 15 países con organizaciones profesionales miembros de la IFAC y un

representante del Comité para la Coordinación Internacional de las Asociaciones de Analistas Financieros.

El **Grupo Consultivo** tiene la labor de prestar apoyo y asesoramiento al resto de órganos en sus diferentes tareas, manteniendo encuentros con representantes de los países del Consejo y con el propio Consejo, en donde discute los temas sobre la actuación del IASC y la aceptabilidad de sus normas. En el Cuadro 8 pueden observarse algunas instituciones invitadas a participar en los trabajos del Grupo Consultivo:

CUADRO 8

- Federación Internacional de Bolsas de Valores (FIBV)
- Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros (IAFEI)
- Cámara Internacional de Comercio (ICC)
- Confederación Internacional de Sindicatos Libres y Confederación Mundial del Trabajo (ICFTU)
- Banco Mundial
- Corporación Internacional de Finanzas (International Finance Corporation)
- Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)
- Asociaciones Internacionales de Banca
- Asociación Jurídica Internacional (International Bar Association - IBA)
- Comisión Europea
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board - FASB)
- Comité de Normas Internacionales de Valoración de Activos (The International Assets Valuation Standards Committee - TIA VSC)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) *
- Centro para Empresas Transnacionales de la Organización de las Naciones Unidas (UNCTC) *

* Observadores

FUENTE: Laínez Gadea, 1993, pág. 106.

Los **Grupos de Trabajo**, están constituidos por representantes de varios países miembros y se forman para tratar y desarrollar temas contables concretos. Así, tras un laborioso proceso de elaboración de propuestas de Normas y su posterior aprobación, los grupos se disuelven automáticamente.

En definitiva, se puede decir que los Grupos de Trabajo tienen un carácter temporal; surgen cuando se elaboran determinadas propuestas de Normas y se disuelven cuando las mismas son aprobadas.

En relación a los órganos unipersonales, como el **Presidente** y el **Secretario general** conviene resaltar que el primero se elige por los representantes del Consejo de entre sus miembros por dos años y medio, no pudiendo ser reelegido. En cuanto al Secretario General que se encarga del apoyo técnico y administrativo de la institución ocupa este puesto por un nombramiento y no por un proceso de elección (119).

Respecto al proceso de elaboración de una Norma Contable Internacional (NIC), podemos sintetizar los siguientes pasos (120):

- a) El Consejo selecciona un tema que pueda constituir el objeto de Norma.
- b) Se nombra un Grupo de Trabajo que estudia dicho tema y prepara un borrador preliminar de Norma ("Preliminar y Exposure Draft").

c) Tras la aprobación del borrador preliminar por el consejo se envía a especialistas de organizaciones miembros para analizarlo y proponer unos comentarios que son considerados por el Grupo de Trabajo para elaborar el borrador de normas ("Exposure Draft") que incorpora las opiniones de estas organizaciones.

d) Cuando el Consejo aprueba este borrador de norma, al menos con dos tercios de votos favorables, pasa a ser Proyecto de Norma y las organizaciones miembros y otras partes interesadas son invitadas a enviar sus comentarios durante un período de seis meses.

e) Finalizada la incorporación de los comentarios recibidos, el Grupo de Trabajo elabora un proyecto de Norma revisado.

f) Con la aprobación por las tres cuartas partes del Consejo, el proyecto de Norma revisado se convierte en Norma (NIC).

g) La nueva Norma se envía a las organizaciones miembros para su publicación y traducción.

No dejaremos de subrayar que la IASC tiene un carácter participativo en la elaboración de las Normas pues ofrece a todas las organizaciones miembros, las mismas posibilidades de formar parte del Consejo y de los Grupos de Trabajo

enviando material y documentación, comentando los proyectos y haciendo las sugerencias que estimen oportunas.

Por otra parte, la creación del grupo consultivo ha permitido la participación de organizaciones generalmente de carácter multinacional como por el ejemplo, Banco Mundial, Cámara Internacional de Comercio y otras organizaciones similares que sin duda han contribuido al enriquecimiento del contenido informativo de los estados contables.

También se ha verificado un fenómeno de influencia de las normas de la IASC por el modelo anglosajón. La explicación de tal tendencia está en el origen de la IASC animada entonces por un núcleo de países fundadores entre los que se encontraban los angloparlantes más importantes con fuerte influencia profesional en el mundo, en particular los Estados Unidos, Reino Unido y Canadá (121).

Se observa también que muchos países occidentales toman parte en el Consejo y ejercen su influencia aunque menor que los anglosajones, en la emisión de Normas. Por el contrario, la IASC excluye a una buena parte de los países del tercer mundo y a los países de economía planificada (122). Sin resolver estos problemas creemos que no se puede hablar de armonización contable mundial.

Lo que acabamos de expresar, viene resumido por Rivera en los siguientes términos; el fracaso del intento de la armonización contable de la IASC procede de (123):

- "Ausencia de un marco conceptual hasta 1989.
- *Multiplicidad de alternativas permitidas en las normas.*
- Tendencia a dirigirse a países desarrollados (o del interés de la profesión anglo-americana).
- Reducida aplicación de las Normas a nivel local e internacional".

Se ha criticado la falta de un marco conceptual, que IASC ha intentado superar cuando en el mes de julio de 1989 publicó una norma contable con el título del **"Marco para la preparación y presentación de estados financieros"**. Esta norma culmina el trabajo de distintas comisiones que desarrollaron un primer proyecto bajo el título de **Marco para la información financiera** donde se incluía además de los estados contables básicos, la información financiera complementaria de carácter obligatorio y voluntario (124). El problema sin embargo, está pendiente de ser resuelto en su totalidad.

Además conviene señalar que el modelo de marco conceptual propugnado por la IASC mantiene las relaciones básicas marcadas por el trabajo del organismo norteamericano porque la estructura básica del marco conceptual del FASB está trasladada al marco del IASC (125). Dentro de los elementos contenidos en la misma podemos destacar (126):

El balance que proporcionará información sobre la posición financiera, la cuenta o estado de resultados, sobre las actividades económicas y otros estados

contables que se refieren a diversos aspectos de los cambios en la posición financiera, entre los que destacan el estado de tesorería y el de origen y aplicación de fondos.

En base a lo referido, podemos decir que, con el Marco conceptual, aún hoy inacabado, la IASC pretende establecer una base teórica que le permita la elaboración de sus Normas Contables bajo criterios conceptualmente más sólidos que constituyan el fundamento en el que se apoyan los distintos organismos reguladores nacionales para la emisión de sus normas dando un nuevo paso hacia la armonización contable internacional (127).

En definitiva, vamos a intentar resumir los hitos más importantes en la historia de la IASC:

CUADRO 9	
1966	Creación del Accounting International Study Group (AISG), antecedente del IASC.
1972	X Congreso Internacional de Contabilidad, creación del Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP), antecedente del IASC y de la IFAC.
1973	Creación de la IASC. Acuerdo y Constitución originales
1975	Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad y 1, "Información sobre prácticas contables".
1977	Primera revisión del Acuerdo y de la Constitución. Desaparece la cualidad de "miembro asociado" y "miembro fundador".
1978	Prólogo a las Normas modificado.
1981	Constitución del Grupo Consultivo, agrupando a elaboradores y usuarios de los estados financieros.
1982	XII Congreso Internacional de Contabilidad. Compromisos mutuos IASC-IFAC. Segunda revisión de Acuerdo y de la Constitución.
1983	Nuevo Prólogo a las Normas, para recoger el recién aprobado régimen estatutario.
1989	Aparición del "Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros".
1989	Emisión del ED 32, "Comparabilidad de los estados financieros", por la que se revisan las 25 primeras Normas, proponiendo la reducción de opciones y, en su caso, una escala de preferencias.
1990	Aprobación del Statement of Intent sobre comparabilidad.
1991	Inicio de la revisión de las NIC publicadas.
1992-94	Continuación de la revisión de las NIC.
1995	Entradas en vigor de las diez NIC revisadas (ver cuadro nº 10)

FUENTE: Elaboración propia.

En definitiva, la IASC es una organización profesional para la normalización contable cuyo objeto es alcanzar un grado de armonización a escala internacional. Esta se concreta mediante la emisión de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) por parte de esta institución y su cumplimiento por los usuarios internacionales de la información contable.

Dentro de las NIC publicadas por la IASC hasta el 1 de enero de 1992, se pueden destacar:

CUADRO 10
Normas Internacionales de Contabilidad

Nº	Título	Fecha de publicación	Fecha de entrada en vigor (enero)	Normas Revisadas	Nueva fecha de entrada en vigor (enero)
---	Prólogo a los Pronunciamientos sobre las Normas Internacionales de Contabilidad	enero 1983			
1	Información sobre prácticas contables	enero 1975	1975		
2	Valoración y presentación de las cuentas de existencias según el sistema del coste histórico	octubre 1975	1976	X	1995
3	Estados financieros consolidados (derogada)	junio 1976	1977		
4	Contabilización de las amortizaciones	octubre 1976	1977		
5	Información que deben contener los estados financieros	octubre 1976	1977		
6	Tratamiento contable de las variaciones en los precios (derogada)	junio 1977	1978		
7	El estado de origen y aplicación de fondos	octubre 1977	1979		(cont.)

(cont.) 8	Partidas extraordinarias, partidas procedentes de ejercicios anteriores y cambios en las prácticas contables.	febrero 1978	1987	X	1995
9	Contabilización de las actividades de investigación y desarrollo	julio 1978	1980	X	1995
10	Tratamiento contable de las contingencias y de los sucesos posteriores al cierre del balance	octubre 1979	1980		
11	Contabilización de los contratos de construcción	marzo 1979	1980	X	1995
12	Contabilización del impuesto sobre beneficios	julio 1979	1981		
13	Presentación de activos y pasivos circulantes	noviembre 1979	1981		
14	Información financiera por segmentos	agosto 1981	1982		
15	Información para reflejar los efectos de cambios en los precios	noviembre 1981	1983		
16	Contabilización del inmovilizado	marzo 1982	1983	X	1995
17	Contabilización de los arrendamientos	septiembre 1982	1984		
18	Reconocimiento de los ingresos	diciembre 1982	1984	X	1995
19	Contabilización de las prestaciones por jubilación en los estados	enero 1983	1985	X	1995
20	Contabilización de las subvenciones oficiales y presentación de las ayudas oficiales	abril 1983	1984		
21	Tratamiento contable de los efectos derivados de variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera	julio 1983	1985	X	1995
22	Tratamiento contable de las combinaciones de empresas	noviembre 1983	1985	X	1995
23	Capitalización de intereses	marzo 1984	1986	X	1995
24	Información sobre terceros vinculados	julio 1984	1986		
25	Contabilización de las inversiones financieras	marzo 1986	1987		(cont.)

(cont.) 26	Contabilización y presentación de informes financieros de los planes de pensiones por jubilación	enero 1987	1988		
27	Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales	abril 1989	1990		
28	Contabilización de las inversiones en empresas asociadas	abril 1989	1990		
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	julio 1989	1990		
30	Información a suministrar en los estados financieros de bancos y establecimientos financieros similares	agosto 1990	1991		
31	Información financiera relativa a las inversiones de empresas coparticipadas	diciembre 1990	1992		

FUENTE: Elaboración propia

El cuadro expuesto presenta las 31 NIC publicadas hasta 1 de enero de 1992. Como veremos, a partir de la revisión de las NIC emprendida en 1991, se han llegado a publicar los siguientes proyectos de NIC o "Exposure Draft" (ED), que fueron posteriormente aprobados y corresponden en la actualidad a las siguientes NIC (128):

- ED 37 "Actividades de investigación y desarrollo" (NIC 9 revisada)
- ED 38 "Existencias" (NIC 2 revisada)
- ED 39 "Capitalización de intereses" (NIC 23 revisada)
- ED 41 "Reconocimiento de los ingresos" (NIC 18 revisada)
- ED 42 "Contratos de construcciones" (NIC 11 revisada)

- ED 43 "Contabilización del Inmovilizado material" (NIC 4 y NIC 16 revisadas)
- ED 44 "Contabilización de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera" (NIC 21 revisada)
- ED 45 "Tratamiento Contable de las combinaciones de empresas" (NIC 22).

Además hemos señalado las NIC más recientes que entraron en vigor el 1 de enero de 1995.

En cuanto a los proyectos de NIC pendientes de aprobación, podemos mencionar los que se exponen a continuación (129).

- ED 33 "Contabilización del Impuesto sobre beneficios", cuando sea aprobada sustituirá a las NIC 12.
- ED 36 "Estado de flujos de tesorería" en su aprobación sustituirá a la NIC 7 "Estado de origen y aplicación de fondos".
- ED 40 "Instrumentos financieros". Este proyecto de NIC fue reformulado en 1994 bajo ED 48, en su publicación saldrá como la NIC 25 revisada y,
- ED 32 sobre "Comparabilidad de los estados financieros", busca eliminar la multiplicidad de alternativas contables existentes en las NIC y promover una mayor armonización internacional.

b) El "International Federation of Accountants" (IFAC)

La Federación Internacional de contadores surge en octubre de 1977, coincidiendo con las sesiones del XI Congreso Internacional de Contabilidad (130).

Los objetivos fijados en la Carta Fundacional son (131):

- a) "Elaboración de un código de conducta profesional
- b) Desarrollo de programas de actuación tendente a la promoción y educación de los profesionales de la contabilidad.
- c) Emisión de Normas de Contabilidad y de Auditoría.
- d) Estudios sobre sistemas de información a la dirección y sobre Contabilidad de Costes.
- e) Reconocimiento y equiparación de los títulos justificativos del ejercicio de la profesión".

Entre los objetivos presentados en la Carta Fundacional, de la IFAC, se puede resaltar lo siguiente, "La IFAC nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente: técnica, deontológica y de formación profesional" (132).

La IFAC se organiza mediante tres órganos de base: la **Asamblea**, el **Consejo** y las **Comisiones** o **Comités**, que funcionan de la siguiente manera (133):

La **Asamblea** es el órgano decisorio máximo que integra todas las asociaciones profesionales miembros.

El **Consejo** está compuesto por quince miembros representantes de quince países, además de representantes de otras organizaciones como la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), la Confederación de Contables de Asia y el Pacífico (CAPA) y la Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA) que participan como observadores. Las principales funciones del Consejo son las de nombrar los cargos correspondientes a los puestos de Presidente, Presidente Ejecutivo, Vicepresidente y Secretario General, convocar las reuniones plenarias y fijar y revisar el programa de trabajo de las Comisiones por un período de cinco años.

Los miembros del Consejo de la IFAC eran: Alemania, Australia, Brasil, Canadá, U.S.A., Francia, Reino Unido, Países Bajos, India, Japón, Kenia, México, Nueva Zelanda, Singapur y Suecia.

Las actividades del Consejo se desarrollan en las siguientes Comisiones de la IFAC (134):

- Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría
- Comisión de Educación (o de formación)
- Comisión de Ética
- Comisión de Contabilidad de Gestión

- Comisión de Organizaciones Regionales
- *Comisión de Congresos Internacionales de Contabilidad*
- Comisión de Planificación

A continuación se analizan cada una de las Comisiones mencionadas.

La Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría.

Esta Comisión publica las Guías Internacionales de Auditoría de las cuales destacamos las siguientes (135):

Guía nº 1 Objetivo de la auditoría de los estados financieros (enero 1980)

Guía nº 2 Las cartas propuesta (junio 1980)

Guía nº 3 Principios básicos que rigen una auditoría de cuentas (sept. 1980)

Guía nº 4 Planificación de auditoría (1981)

Guía nº 5 Utilización del trabajo de otro auditor (julio 1981)

Guía nº 6 Estudio y evaluación del sistema contable y de su correspondiente control interno, en relación con la auditoría (julio 1981)

Guía nº 7 Control de calidad del trabajo de auditoría (sept. 1981)

Guía nº 8 La evidencia en la auditoría (enero 1981)

Guía nº 9 Papeles de trabajo (enero 1982)

Guía nº 10 Utilización del trabajo del auditor interno (1981)

Guía nº 11 Fraudes y errores (1982)

Guía nº 12 Auditoría Analítica (julio 1982)

Guía nº 13 El informe de auditoría sobre los estados financieros (1983).

Guía nº 14 Otras informaciones incluidas en los documentos conteniendo estados financieros (oct. 1983).

Guía nº 15 Auditoría en un contexto informatizado (oct. 1984).

Guía nº 16 Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (oct. 1984).

Guía nº 17 Terceros vinculados (oct. 1984)

Guía nº 18 Utilización del trabajo de un experto (feb. 1985).

Guía nº 19 El muestreo en auditoría (feb. 1985).

Guía nº 20 Efectos de la existencia de un contexto informatizado sobre el estudio y evaluación del sistema contable y de su correspondiente control interno (junio 1985).

Guía nº 21 Fecha del informe de auditoría. Sucesos acaecidos tras la fecha de cierre del balance. Descubrimiento de hechos con posterioridad a la publicación de estados financieros (oct. 1985).

Guía nº 22 Declaraciones de la dirección (oct. 1985).

Guía nº 23 Gestión continuada (junio 1986).

Guía nº 24 Informes especiales de auditoría (oct. 1986).

Guía nº 25 consideraciones sobre la importancia relativa y el riesgo en la auditoría (oct. 1987).

Guía nº 26 Auditoría de las estimaciones contables (oct. 1987).

"Las Guías de auditoría no responden al laconismo de un texto legal, sino que se trata de un conjunto de reflexiones sobre la situación presentada, cuyas características se suelen describir con detalle, seguidas de consideraciones y orientaciones sobre los caminos de actuación que el auditor puede seguir" (136).

En resumen, se puede indicar que las Guías Internacionales de Auditoría sirven de punto de referencia para armonizar el trabajo del auditor interno o externo en empresas, organismos y otras instituciones similares.

El Comité de Prácticas Internacionales de auditoría tiene actualmente, un subcomité de auditoría en un contexto informático. Hasta el momento, es el más importante y prolífico en lo que constituye una de las actividades principales de la IFAC: emisión de normas de auditoría en su vertiente operativa (137). Los rápidos cambios tecnológicos justifican la existencia de este grupo de trabajo especializado.

La Comisión de Educación.

La Comisión de Educación determina los requisitos de entrada, exámenes o exigencias educativas alternativas así como la experiencia práctica requerida para el acceso a la profesión y la definición de las condiciones de formación permanente en materias profesionales (138).

La Comisión de Etica.

Esta Comisión ha desarrollado un conjunto de pronunciamientos sobre principios deontológicos del auditor a través de Guías de Etica Profesional. En el cuadro 11 recogemos algunas de las más importantes Guías Internacionales sobre Etica Profesional de la IFAC.

CUADRO 11

GUIAS INTERNACIONALES SOBRE ETICA PROFESIONAL, DE LA IFAC

Nº	TITULO DE LA GUIA	FECHA DE EMISION
	Guía sobre ética profesional para la profesión contable	jul. 1980
1	Publicidad, comunicación y ofrecimiento de servicios	sep. 1981
2	Competencia técnico-profesional	sep. 1981
3	Integridad, objetividad e independencia	sep. 1982
4	Secreto profesional	sep. 1982
5	Normas de ética para prestación de servicios en el extranjero	ene. 1983
6	Condiciones para la aceptación de un encargo cuando otro profesional contable público está llevando a cabo un trabajo para el mismo cliente	sep. 1983
7	Condiciones para sustituir a otro profesional contable	sep. 1983
8	Honorarios profesionales, pago y recepción de comisiones	sep. 1983
9	Etica profesional en la práctica fiscal	sep. 1983
10	Operaciones y actividades incompatibles o no recomendables	mar. 1986
11	Pronunciamiento-Guía sobre dinero y documentos monetarios de los clientes	sep. 1986

FUENTE: Gonzalo y Tua, 1988, pág. 210.

La Comisión de Contabilidad de gestión

La Comisión de Contabilidad de gestión estudia los problemas que presentan aquellos profesionales de la contabilidad que no actúan en el terreno de la Auditoría independiente sino que prestan sus servicios a la empresa privada, al gobierno y a otras entidades de modo que los que elaboran y emplean los estados financieros puedan ser llamados a colaborar en los trabajos de esta comisión, con el fin de contribuir al progreso de las normas que afectan a la contabilidad de la empresa, tanto en los países desarrollados como en aquellos otros que se encuentran en vías de desarrollo (139).

La Comisión de organizaciones regionales

La IFAC apoya y promueve el desarrollo de objetivos que conducen a la estructuración y constitución de nuevas organizaciones regionales de contabilidad, dando a estas la oportunidad de manifestar sus opiniones y participar en la elaboración del programa de trabajo de la federación, así como remitir comentarios sobre los proyectos de directivas e intensificar la Comunicación entre la IFAC y las organizaciones regionales en relación con sus programas de trabajo respectivos (140).

La Comisión de Congresos Internacionales

Como su nombre indica, la Comisión de Congresos Internacionales asume el papel fundamental de preparar el material básico para su discusión por los participantes en los diferentes grupos constituidos durante los congresos de contabilidad supervisando todas las actividades de carácter organizativo de un congreso internacional de contabilidad.

La Comisión de Planificación

Según Montesinos Julve esta comisión estaría constituida por miembros del Consejo que se ocuparían de mantener la relevancia de los objetivos de la IFAC, a través de su actualización contribuyendo a su progreso al revisar los planes estratégicos y las cuestiones estatutarias con anterioridad a su discusión por el Consejo (141).

4.2.2. Organismos Relevantes a Nivel Regional

4.2.2.1. *La Comunidad Económica Europea (CEE)*

La CEE es un organismo europeo de integración económica (hoy Unión Europea), constituido por el Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, por países como Bélgica, República Federal Alemana, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos. Posteriormente se adhirieron los siguientes países en 1973: Dinamarca,

Irlanda y Reino Unido. Grecia en 1981, España y Portugal en 1986 y más recientemente, el 1 de enero de 1995 se registró la entrada de Austria, Finlandia y Suecia. Es obvio que el estudio que pretendemos realizar sobre este organismo no contempla estos tres países, debido a que su entrada en la Unión Europea no significa la armonización inmediata de sus normas contables con las de la Unión Europea. Como es lógico, tendrán que trabajar mucho en los próximos años para alcanzar el objetivo de la adecuación de sus legislaciones nacionales a las Directivas comunitarias.

Los principales objetivos de esta institución están descritos en el artículo 2 del Tratado de Roma que dice: "La Comunidad tiene como objetivo, por medio de la creación de un mercado común y de la aproximación progresiva de las políticas económicas de los Estados miembros, una promoción del desarrollo armónico de las actividades económicas en el conjunto de la comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la componen".

En el artículo 3, apartado h del mismo documento se señala que una de las finalidades a alcanzar es "la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el buen funcionamiento del Mercado Común". Este artículo establece las premisas básicas para el desarrollo de la armonización del **Derecho Comunitario**, en el que encuadran los esfuerzos concretos logrados en la armonización de la información contable de las entidades que operan en varios países comunitarios (141). La instauración de este espacio económico común ha

contribuido a la eliminación de las barreras que obstaculizan el desarrollo de las actividades industriales, comerciales y otras similares, en otros términos, suprimir las fronteras nacionales, dejando a las empresas que actuen libremente en base a un régimen jurídico común.

Así, resulta lógico pensar que la internacionalización de la economía se ha acompañado de la internacionalización de la contabilidad y esta última exige, a su vez, "el requisito de la comparabilidad de la información contable de las empresas, independientemente de su nacionalidad. Pero esta comparabilidad no será posible sin la debida armonización supranacional de principios, normas y prácticas" (143).

Desde el punto de vista organizativo, los principales órganos de la CE, son los siguientes (144):

- El Consejo Europeo y el Consejo de las Comunidades Europeas, que son órganos de decisión política, cuya competencia consiste en decidir sobre la evolución del proceso de integración comunitaria.
- El Consejo de las Comunidades Europeas y la Comisión de las Comunidades Europeas, que son órganos de dirección, decisión y ejecución a los que competen la aplicación de los Tratados, orientar y decidir y ejecutar las políticas comunitarias.

- El **Parlamento Europeo**, el **Tribunal de Justicia** y el **Tribunal de Cuentas** constituyen los órganos de control y sus competencias están centradas en el control político y presupuestario, jurisdiccional y financiero.

De los órganos mencionados, el **Consejo de las Comunidades Europeas** está constituido por representantes de los Estados miembros (normalmente es el Ministro de Asuntos Exteriores). Una de sus competencias fundamentales es su poder legislativo traducido en la elaboración de reglamentos, **directivas**, recomendaciones y dictámenes.

El Consejo Europeo reúne los jefes de Estado o de gobierno de los Estados miembros y el Presidente de la Comisión de las Comunidades Europeas que son asistidos por los Ministros de Asuntos Exteriores.

Desde 1979 el Parlamento Europeo está formado por 518 miembros elegidos por sufragio directo y universal. El Tribunal de Justicia arregla los litigios entre la Comunidad y sus agentes. Por último el Tribunal de Cuentas vela por la buena gestión financiera de la Unión.

A pesar de que la normalización contable en los países de la UE constituye una iniciativa ejercida por una institución de carácter público, creemos conveniente subrayar que en su seno funciona la **Federación de Expertos Contables Europeos**, que es un organismo privado creado en Lausana, en octubre de 1986, como

consecuencia de la fusión entre el Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE y la Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros, cuya principal característica es la de representar a todos los institutos profesionales de los países del Tratado de Roma a nivel internacional, constituyendo igualmente, el único organismo consultivo de la profesión contable europea en relación con la UE (145). El profesor Sánchez F. de Valderrama señala que: "Este Grupo es el órgano consultivo del Secretariado de las Comunidades en materia contable y del Comité Económico y Social de la UE que ha tenido y tiene una influencia decisiva en la creación de un marco común contable y de la auditoría a través de las denominadas "Directivas" (146).

La Directiva a su vez, se define como uno de los principales instrumentos jurídicos utilizados en el proceso armonizador en los países de la UE, obligándoles, en cuanto al resultado a alcanzar, a adaptar sus respectivas legislaciones a las líneas generales trazadas en la directiva, y dejando a las instancias nacionales la competencia de efectuar las modificaciones legales consideradas como necesarias (147).

Las Directivas emitidas en el ámbito de la armonización contable en países de la UE se encuadra en el **Derecho de Sociedades Comunitario** (148) y se recogen en el siguiente cuadro:

CUADRO 12
LAS DIRECTIVAS DE DERECHO DE SOCIEDADES

- **I Directiva**, 9 de marzo de 1968, que trata de las garantías que se exigen a las sociedades de los Estados miembros, a fin de proteger los intereses de los socios y terceros (JO nº L26, de 14-3-68).
- **II Directiva**, de 13 de diciembre de 1976, relativa a las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades en lo concerniente a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y a las modificaciones de su capital (JO nº L26, de 31-1-77).
- **III Directiva**, de 9 de octubre de 1978, que regula las fusiones entre sociedades (JO nº L295, de 20-10-78).
- **IV Directiva**, de 25 de julio de 1978, que regula las cuentas anuales de sociedades (JO nº L222, de 14-8-78).
- **Propuesta de V Directiva**, que se empezó a elaborar en 1972, y todavía está pendiente de aprobación. Básicamente trata de la estructura de las sociedades anónimas, y los poderes y obligaciones de sus órganos.
- **VI Directiva**, del 17 de diciembre de 1982, que complementa a la tercera y regula las escisiones de las sociedades anónimas (JO nº L378, de 31-12-82).
- **VII Directiva**, de 13 de junio de 1983, sobre a las cuentas consolidadas (JO nº L193, de 18-7-83).
- **VIII Directiva**, de 10 de abril de 1984, sobre a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de las cuentas anuales (JO nº L126, de 12-5-84).
- **Propuesta de IX Directiva**, relativa a grupos de empresas, basada en el artículo 54.3. g del Tratado de Roma, relativa a los vínculos entre empresas y, en especial, a los grupos.
- **Propuesta de X**, que establece los procedimientos a seguir en caso de fusiones de empresas internacionales.
- **Propuesta de XI** de 21/12/1989, afecta a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedades sometidas al derecho de otro Estado miembro (JO nº L395, de 31-12-89).
- **Propuesta de XII**, de 21/12/89, relativa a la sociedad de responsabilidad limitada de socio único (JO nº L395, de 31-12-89).
- **Propuesta de XIII** sobre las ofertas públicas de adquisición de acciones (OPAS), que trata de la armonización de este tipo de operaciones dentro del ámbito comunitario.

FUENTE: Elaboración propia

Del Cuadro nº 12 podemos señalar que, las Propuestas de Directivas aún no han sido aprobadas por no alcanzar los votos necesarios para su aceptación por el Consejo de Comunidades Europeas.

Aparte de éstas, podemos citar otras Directivas, por su íntima relación con las necesidades de armonización financiera como las del **Derecho Bursátil**, las de **bancos y otras entidades financieras** y las de **entidades de seguro**. En las del Derecho bursátil, podemos destacar el ejemplo de las Directivas del Consejo de 5 de marzo de 1979, sobre la coordinación de las condiciones de admisión a cotización oficial en un mercado secundario organizado de valores negociables, y la de 27 de marzo de 1980, sobre la coordinación de las condiciones de elaboración, control y difusión, del proyecto que se publicará para la admisión de valores mobiliarios a la cotización en una bolsa de valores. Respecto a las directivas de bancos y otras entidades financieras se pueden citar las Directivas del Consejo de 17 de abril de 1989, relativa a los fondos propios de las entidades de Crédito y la de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y cuentas consolidadas de las empresas de seguros (149).

En esta misma línea, podemos decir que las normas de mayor transcendencia en la armonización contable europea son la Cuarta Directiva sobre las cuentas anuales, la Séptima relativa a las cuentas consolidadas y la Octava referente a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de cuentas anuales.

Dada la relevancia que tiene la Cuarta Directiva en el trabajo que llevamos a cabo, hemos pensado en describir algunos aspectos relacionados con ella a continuación:

"La Cuarta Directiva constituye la carta contable europea o el plan contable europeo. Cuando los Estados miembros acomoden sus legislaciones nacionales a este texto comunitario y las sociedades residentes en ellos apliquen las normas internas una vez coordinadas, la información económica comunitaria se enriquecerá extraordinariamente por el hecho de manifestarse homogeneizada, es decir, ajustada a un patrón común, a un mismo modelo. De este modo los socios o accionistas y los terceros estarán en condiciones de conocer el patrimonio, los resultados y la gestión de dichas sociedades, cualquiera que sea el Estado miembro en que residan" (150).

De acuerdo con el artículo 1 del mismo texto normativo, la aplicación de la Cuarta Directiva es obligatoria para determinadas formas de sociedades y en general a aquél que limita la responsabilidad de los socios, facultando a los Estados miembros a no aplicarla a los bancos y otros establecimientos financieros, que últimamente están armonizándose a través de las directivas correspondientes.

La Cuarta Directiva comprende 12 Secciones que abarcan principalmente los siguientes aspectos (151):

- 1) Disposiciones generales
- 2) *Disposiciones generales sobre el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.*
- 3) Estructura del balance
- 4) Disposiciones particulares sobre ciertas partidas del balance
- 5) Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias
- 6) *Disposiciones específicas sobre partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias*
- 7) Reglas de valoración
- 8) Contenido del anexo
- 9) Contenido del informe de gestión
- 10) *Publicidad*
- 11) Censura de cuentas
- 12) Disposiciones finales

Vamos a intentar resumir dichas secciones en los siguientes aspectos:

- a) Ambito geográfico
- b) Imagen fiel
- c) Principios Contables
- d) Formato y contenido de las cuentas anuales
- e) Reglas de valoración
- f) Cuestiones relacionadas a informe de gestión, publicidad y auditoría.

Así, en relación el **ámbito de aplicación** de la norma, ésta se destinará a las sociedades de capital ampliándose, con la reciente modificación de 8 de noviembre de 1990, a las sociedades colectivas y comanditarias simples.

En cuanto a la **imagen fiel**, la auténtica aportación anglosajona a la Cuarta Directiva que se posiciona en el artículo 3 y cuya definición ha sido objeto de fuerte controversia, aunque constituya un marco de referencia en la elaboración y comunicación de la información financiera. La Contabilidad es el espejo en el que se refleja la vida de la empresa. Para dar una imagen fiel, deberá disponer de un conjunto de principios y de instrumentos adecuados (152), lo que destaca la importancia de la determinación de tales principios.

Así, los **principios contables** están constituidos por los elementos básicos para la confección de la información financiera de conformidad con unos criterios que permitan la comparación. Se encuentran expresados entre los artículos 31 a 42 de la sección 7ª. Por ello, se indica la importancia y trascendencia que la Directiva concede a la función valorativa ya que de ella dependen tanto la representación del patrimonio empresarial, como la determinación de la magnitud de resultado del ejercicio (153).

A propósito de la **estructura de las cuentas anuales**, la Cuarta Directiva trata de las disposiciones generales, de la estructura del balance y de las disposiciones particulares sobre determinadas partidas del balance, la estructura de la cuenta de

Pérdidas y Ganancias y las disposiciones particulares sobre determinadas partidas de esta cuenta. Cabe ahora señalar que los modelos establecidos tienen un contenido mínimo que puede ser ampliado por las normas nacionales respectivas (154). Este conjunto de esquemas posibles dan flexibilidad a la Cuarta Directiva de la CEE, aspecto que puede merecer unas críticas por parte de ciertos investigadores entre los que destacamos: Barthes (1988), Rutteman (1990) y Hopwood (1991) (155).

La Cuarta Directiva contiene unas normas mínimas para la valoración de las partidas de las cuentas anuales, entre las que destacamos el uso por ejemplo el precio de adquisición o coste de producción para las existencias e inmovilizaciones. Contemplan igualmente la necesidad de la utilización de los principios contables como es el caso de principio de prudencia, de uniformidad, etc... (Ver Sección 8 de la Cuarta Directiva).

Por último, esta Directiva recoge varios aspectos, entre los que se citan, el informe de gestión (art. 46), publicidad de cuentas anuales (art. 47), informe de auditoría que asegura el mayor grado de credibilidad de las cuentas anuales de la empresa (art. 51)...

Por la transcendencia de esta Directiva para el logro de la armonización comunitaria, la misma había sido objeto de diversas modificaciones conforme se exponen a continuación:

- *Directiva del Consejo de 27 de noviembre de 1984 por la que se revisan los importes expresados en ECU en la Directiva 78/660/CEE. (JO de 4-12-84).*

- *Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 por la que se modifican las Directivas 78/66 y 83/349/CEE sobre las cuentas anuales y las cuentas consolidadas, respectivamente, en lo relativo a las excepciones en favor de las pequeñas y medianas sociedades, así como a la publicación de las cuentas anuales en ECU (JO de 16-11-90).*

- *Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, relativas, respectivamente a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas en lo relativo a su ámbito de aplicación (JO de 16-11-90).*

La Séptima Directiva (JO nº L197, de 18-7-83) constituye el complemento directo de la mencionada Cuarta Directiva y se ocupa de las cuentas consolidadas de modo que se alcanza una posible homogeneidad y comparabilidad en la información contable entre los países miembros de la UE. Dicha Directiva establece las normas requeridas en las empresas comunitarias para la valoración y presentación de cuentas consolidadas, así como aspectos relacionados con su publicidad.

La Octava Directiva (JO n L126, de 12-5-84) por su parte presenta las condiciones requeridas a las personas encargadas de realizar la auditoría anual obligatoria de las sociedades mercantiles. Esta Directiva regula la capacidad técnica del experto independiente, determina las incompatibilidades y circunstancias que pueden dificultar la necesaria independencia del auditor y también se refiere a las normas dictadas para la habilitación de sociedades de auditores.

En definitiva, nos parece conveniente resaltar que el mecanismo armonizador de la UE busca fundamentalmente:

- Acercar las diferentes legislaciones de todos los países integrantes de la Comunidad a fin de eliminar las profundas divergencias existentes en los respectivos sistemas jurídico y contable de modo que pueda fortalecer la coexistencia de los sistemas contables basados, por un lado en el **Derecho Romano** (Influencia Continental) y, por otro lado, en la **Common Law** (Influencia anglosajona).

- Lograr la comparabilidad de la información financiera a nivel regional e internacional de modo que se reduzca progresivamente la disparidad registrada en las normas y en los diversos esquemas propuestos en la aplicación normativa contable.

En esta misma línea, Barthes (1988) y Van Hulle (1991) dicen que, "La armonización Comunitaria debe proseguir y completarse tendiendo hacia una mayor normalización contable, a través de la reducción de las opciones que permita satisfacer las necesidades de comprensión de la información financiera" (156).

Del mismo modo, Carson (1991) se refirió a que "podría ser de gran utilidad la definición de un marco conceptual para la armonización comunitaria que permitiera seleccionar sobre una base conceptual, los criterios a utilizar y eliminar alternativas, en la línea seguida por la IASC" (157). A nuestro entender, la Cuarta Directiva o Carta contable Europea constituye el punto de partida de tal marco conceptual anunciado por Carson, donde la eliminación de alternativas u opciones para ampliar el proceso de la armonización en el contexto geográfico comunitario será la próxima etapa.

En resumen, la UE es una de las organizaciones normalizadoras regionales de carácter público que ha realizado mayores progresos en la búsqueda de un auténtico derecho contable europeo.

Como consecuencia de la coordinación que está realizándose entre IASC y la UE a través de la Federación de los Expertos Contables Europeos, con la celebración conjunta en Bruselas en 1991 de una conferencia de organismos encargados de la regulación contable a nivel nacional, regional e internacional donde se planteó la necesidad y utilidad de poner en marcha, un marco conceptual

para Europa con objeto de proseguir el avance hacia la armonización internacional de normas contables (158).

4.2.2.2. El "Interamerican Accounting Association - IAA" o Asociación Interamericana de Contabilidad.

El IAA fue creada en 1949 por la primera Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Puerto Rico y tiene su sede en Méjico agrupando en su seno a los 22 países siguientes: Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Colombia, Costa Rica, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Puerto Rico, República Dominicana, Uruguay y Venezuela (159); Según su documento fundacional, entre sus miembros puede estar incluido cualquier país del hemisferio occidental, si bien su composición se limita a países del continente americano, que se reúnen periódicamente en Conferencias Interamericanas (160). Entre sus principales labores destacan: la armonización de la profesión, terminología y enseñanza contable, poner en contacto a los profesionales de la contabilidad del Continente americano y la emisión de Normas de la Auditoría generalmente aceptadas (161).

El IAA proclamó 1989 como el "Año del dinamismo profesional", pues durante el mismo realizó cinco seminarios regionales interamericanas sobre la contabilidad en los siguientes países: Puerto Rico, Colombia, Ecuador, República Dominicana y Costa Rica. El IAA con la colaboración del "International Consortium

for Government Financial Management" organizó varios seminarios sobre la gestión financiera en el sector público y sobre la corrupción y ética. En este mismo año, el IAA y el IFAC decidieron en el marco de un esfuerzo común, subvencionar la publicación de Directivas sobre las NIC y la Auditoría en lengua española traducidas por el "Mexican Institute", que justificó la divulgación masiva de las NIC en diferentes países de América Latina (162).

4.2.2.3. *La "Confederation of Asian and Pacific Accountants - CAPA".*

La Confederación de Contables de Asia y del Pacífico fue constituida en 1976 en la VIII Conferencia Asiática de Contabilidad celebrada en Hong-Kong. La CAPA agrupa a las corporaciones profesionales de 21 países de la zona asiática y del pacífico en un intento de coordinar la profesión de contabilidad de esta región. Dentro de los países que integran la CAPA se pueden destacar: Estados Unidos de América, Filipinas, Hong Kong, Nueva Zelanda, Libano y Australia (163).

La CAPA a través del "Korean Institute of Certified Public Accountants" había organizado una conferencia, que fue celebrada en Seul, desde el 17 al 20 de septiembre de 1989, bajo el tema: "Evolución actual de la profesión contable en la región de Asia y del Pacífico", en la que participaron 29 organismos contables procedentes de 21 países miembros de la mencionada región y organización. Esta Conferencia fue financiada por el Banco Asiático de Desarrollo y en ella se aprobó un proyecto para la formación de expertos contables y la creación de un Centro

regional de contabilidad, así como una recomendación para que la CAPA pase a fortalecer sus relaciones con organismos mundiales y regionales que tengan objetivos similares procurando así, la coordinación de los programas de trabajo y el intercambio de resoluciones o recomendaciones técnicas (164).

Los problemas que se constatan en la CAPA para armonizar las prácticas de Contabilidad y Auditoría en su ámbito, se pueden sintetizar en las siguientes (165):

- La diferente estructura de los países que integran la Confederación donde se encuentran países desarrollados y otros en vías de desarrollo.
- La excesiva influencia de los métodos anglosajones en la zona.
- La compleja situación monetaria observada en la región, donde el tema de la conversión de monedas extranjeras produce dificultades especiales para las prácticas contables y de auditoría.

4.2.2.4. *La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático o "Associations de L'Asie du Sud-Est - ANASE".*

La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático se creó en Thailandia en 1977 por cinco países entre los que se encuentran algunos integrados en la CAPA: Filipinas, Indonesia, Malasia, Singapur y Thailandia, con la finalidad de emitir

pronunciamientos de contabilidad y auditoría destinados a la armonización de principios y prácticas en su área de actuación (166).

4.2.2.5. El Consejo Africano de Contabilidad (CAC)

El CAC fue creado en junio de 1979 en Argel por los países miembros de la "Organización para la Unidad Africana" (OUA) del que forman parte todos los países independientes de África. La finalidad del CAC es la de impulsar la creación de organismos de normalización y armonización contable en los países africanos (167).

Desde una perspectiva más amplia, el CAC está considerado como un organismo de carácter regional que agrupa a los organismos de contabilidad de todos los países del continente africano que podrá compararse con otras organizaciones regionales como por ejemplo, la CE en el continente europeo y al IAA en el continente americano.

Por otra parte, dada la importancia que reviste esta organización en el ámbito africano y en el presente trabajo, hemos pensado ampliar el estudio de la misma en el próximo capítulo reservado específicamente a la normalización contable en África.

En definitiva, hemos analizado algunos de los principales organismos internacionales que llevan a cabo la actividad normalizadora, y que vamos a intentar agrupar de acuerdo con su alcance mundial o regional y teniendo en cuenta su carácter público o privado.

A pesar de que hemos señalado que el cuadro 13 procede de la fuente de Laínez (1993), queremos aprovechar esta oportunidad para subrayar que, recurriendo a esta misma fuente, hemos preferido introducir una ligera modificación en el mismo ya que el Profesor Laínez en su obra publicada en 1993 clasificó el CAC como un organismo de carácter privado, sin embargo y de acuerdo con lo expresado por el profesor Sánchez F. de Valderrama, el CAC aparece como un organismo público (168).

CUADRO 13

PRINCIPALES ORGANISMOS INTERNACIONALES
DE ARMONIZACION CONTABLE

Alcance Mundial	Carácter Público	OCDE
		ONU
	Carácter Privado	IFAC
		IASC
Alcance Regional	Carácter Público	CEE
		CAC
	Carácter Privado	FEE
		IAA
		CAPA
		ANASE

FUENTE: Laínez, 1993, pág. 96

NOTAS AL PRIMER CAPITULO

- (1) Urias Valiente, J.: "Análisis de Estados Financieros", McGraw-Hill, Madrid, 1991, pág. 4
- (2) Montesinos Julve, V.: "La Planificación Contable Española y su adaptación a la CEE", en "La Contabilidad en Iberoamericana", coordinado por Jorge Tua, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas", Madrid, 1989, pág. 424.
- (3) Esteban Marina, A.: "Contabilidad e Impuestos en España", Publicación del Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985, pág. 25.
- (4) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda: "Introducción a la Contabilidad Internacional", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988, pág. 68.
- (5) Oliveira, A.: "Contabilidade Geral", Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 1ª Edición, 1991, pág. 63.
- (6) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, op. cit., pág. 134.
- (7) Perechon, C.: "Presentation du Plan Comptable Français", Edición Foucher, París, 1983, pág. 6 y Cañibano, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad", Ediciones ICE, Madrid, 1989, pág. 248-249.
- (8) Socías Salva, A.: "La Normalización Contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España", Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1991, pág. 64.
- (9) Biondi, M.: "La Teoría Contable y la Enseñanza de la Contabilidad en Argentina" en "La Contabilidad Iberoamericana", op. cit., pág. 156.
- (10) Montesinos Julve, V., op. cit., pág. 425 y Almela Diez, B.: "El marco de la Regulación Contable, los Principios Contables" en Técnica Contable nº 520 Abril, Madrid, 1992, pág. 226.
- (11) Sánchez F. de Valderrama, J.L.: "Normalización y Planificación Contable", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1989, pág. 23.
- (12) Rivero Torre, P.: "Contabilidad y Normalización" en "La Contabilidad en España en la Segunda Mitad del Siglo XX", Volumen Extraordinario, Técnica Contable, Madrid, 1989, pág. 267.
- (13) Rivero Romero, J.: "Contabilidad Financiera", Editorial Trivium, S.A., Madrid, 1994, pág. 625.

- (14) Fernández Peña, E., y Carlos Malló: "Plan General Francés de Contabilidad", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, Disposiciones, Sección II.
- (15) Ibidem, Subsección B.
- (16) Laínez Gadea, J.A.: "Comparabilidad Internacional de la Información Financiera" Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1993, pág. 88.
- (17) Ibidem, pág. 13.
- (18) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 37-38.
- (19) Bento, J. y Machado, J.F.: "O Plano Oficial de Contabilidade Explicado", 16ª Edición, Lisboa y Oporto, 1987, pág. 12.
- (20) Socías Saíva, A., op. cit., pág. 24.
- (21) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 37.
- (22) OCDE: "Pratiques Comptables en Usage dans les Pays Membres de l'OCDE", París, 1980, pág. 56-259.
- (23) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 38-39.
- (24) OCDE: "La Réforme Comptable dans les Pays d'Europe Centrale et Orientale", París, 1991, pág. 14.
- (25) Pereda Sigüenza, J.M.: "Manual de Auditoría y Cuentas Anuales", Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1991, pág. 71.
- (26) Smith, B.: "La rôle et organisation de la profession comptable" en "La Réforme Comptable dans les Pays d'Europe Centrale y Orientale", op. cit., pág. 107-111.
- (27) Urias Valiente, J., op. cit., pág. 7 y Gonzalo Angulo y Tua Pereda: op. cit., pág. 73.
- (28) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 49-50.
- (29) Velilla Barquero, M.: "La Información Contable de la Empresa Española", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, pág. 23.
- (30) Ibidem, pág. 24.

- (31) Tua Pereda, J.: "Principios y Normas de Contabilidad", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, pág. 1040.
- (32) Ibidem, pá. 1040.
- (33) Cuadrado Ebrero, A. y Valmayor, M.L.: "Organismos Contables Americanos Emisores de Normas", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, pág. 19-20.
- (34) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 44.
- (35) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 20.
- (36) Ruffing, L.: "Les systèmes Comptables d'Europe Orientale et d'Union Soviétique: les Travaux des Nations Unies" en "La Réforme Comptable dans les pays d'Europe Centrale et Orientale", OCDE, París, 1991, pág. 123-125.
- (37) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 46-48.
- (38) Ibidem, pág. 73-77.
- (39) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, op. cit., pág. 49.
- (40) Lauzel, P.: "Plan Comptable General", París, 1965, pág. 52.
- (41) Tua Pereda, J.: "Principios y Normas...", op. cit., pág. 1044.
- (42) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 66.
- (43) Labatut Serer, Gr.: "Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, pág. 56-57.
- (44) Quesada Sánchez, Fr. J., Blanco Gómez, A. y González Giménez, R.: "Normativa Contable Internacional", Ediciones Ciencias Sociales, Madrid, 1991, pág. 29.
- (45) Langot, J.: "Comptabilité Anglo-Saxonne", Collections Techniques de Gestion, París, 1992, pág. 15.
- (46) Montesinos Julve, V.: "La Auditoría en España", Universitat de Valencia, Madrid, 1991, pág. 20-22 y 54-55.
- (47) Langot, J., op. cit., pág. 17.
- (48) Rosetto, A.: "La Unificación Contable y el Plan Contable Internacional", Técnica Contable, Tomo XV, Madrid, 1963, pág. 401-405.
- (49) Sánchez F. de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 48.

- (50) Cuadrado Ebrero, A. y Valmayor, L.M., op. cit., pág. 17.
- (51) *Ibidem*, pág. 18.
- (52) Sánchez F. de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 41-42.
- (53) CESA (Centre d'Enseignement Supérieur des Affaires): "Plans ou Rubriques decimaliseés pur la Comptabilité 1886-1996; Jouy-en Josas, 1983, pág. 1-18.
- (54) Vaes, M.C.: "Comptabilité outil principal de la gestión des entreprises", Dunod, París, 1970, pág. 175-177.
- (55) Socias Salva, A., op. cit., pág. 63.
- (56) *Ibidem*, pág. 59-60.
- (57) Langot, J., op. cit., pág. 19.
- (58) *Ibidem*, pág. 20.
- (59) Socias Salva, A., op. cit., pág. 66.
- (60) *Ibidem*, pág. 67.
- (61) *Ibidem*, pág. 68.
- (62) Capelle, M.: "La Normalisation Comptable en France" en "Harmonisation des Normes Comptables", OCDE, París, 1986, pág. 56.
- (63) Montesinos Julve, Fr. J. : "La Planificación Contable", Universitat de Valencia, 1988, pág. 20-28.
- (64) CESA, op. cit., pág. 7.
- (65) Montesinos Julve, Fr. J., op. cit., pág. 36 y Mommen, Marcel: "Le Plan Comptable International", Lausane, Luxemburg, Bruxelles, Montreal y París, 1957, pág. 20.
- (66) Montesinos Julve, Fr. J., op. cit., pág. 35.
- (67) *Ibidem*, pág. 37.
- (68) *Ibidem*, pág. 39.
- (69) CESA, op. cit., pág. 3.

- (70) Sánchez F. de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 50. y Mommen, Marcel, op. cit., pág. 27.
- (71) Montesinos Julve, F. J., op. cit., pág. 40 y CNC: "Plan Comptable General", París, 1965, Prólogo de Pierre Lauzel, pág. 51.
- (72) Montesinos Julve, F. J., op. cit., pág. 41.
- (73) Ibidem, pág. 41-42.
- (74) Ibidem, pág. 42.
- (75) Sánchez F. de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 177.
- (76) Ibidem, pág. 68-69.
- (77) CESA, op. cit., pág. 8.
- (78) Fernández Peña, E. (coordinador): "Nuevo Plan General de Contabilidad", Editorial Lex Nova, Madrid, 1991, pág. 29.
- (79) Brunet, André: "La Normalisation Comptable au Service de l'Entreprise, de la Science et de la Nation", Collection Economie de l'Entreprise, París, 1951, pág. 32.
- (80) Fernández Peña, E., op. cit., pág. 32.
- (81) Mommen, Marcel: "Le Plan Comptable International", op. cit., pág. 47.
- (82) Fernández Peña, E., op. cit., pág. 30-31.
- (83) Lagrange, J.P. y Saint Ferdinand: "Le Systeme Croisé, l'Economie Traduite en Comptabilité", ESI, París, 1990, pág. 31.
- (84) Scheid, J.C. y Walton, P.: "European Financial Reporting France", Carnegie International, Londres y París, 1992, pág. 114-118.
- (85) CNC: "Plan Comptable Général", op. cit., pág. 7, 16 y 17.
- (86) Ibidem, pág. 21.
- (87) Pérochon, C.: "Presentation du Plan Comptable Français PCG 1982", op. cit., pág. 28-32.
- (88) Rousse, F.: "Normalisation Comptable", Ministère de la Coopération et du Développement, París, 1989, pág. 196.
- (89) Fernández Peña, E.: "Nuevo Plan General de Contabilidad", op. cit., pág. 30.

- (90) Fernández Peña, E., y Carlos Mallo, R.: "Plan General Francés de Contabilidad", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas", Madrid, 1992, pág. I. 35 - I. 93.
- (91) CNC: "Plan Comptable Général", op. cit., pág. 57-58.
- (92) Montesinos Julve, V.: "Las Normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1980, pág. 31.
- (93) Vaes, Michel: "Plan de Cuentas y Organización Contable", Colección Empresa Actual, Sagitario, S. A., Barcelona, 1965, pág. 30.
- (94) Landa, J.M.: "El Plan General de Contabilidad Español", Ibérico Europea de Ediciones, S.A., Madrid, 1989, pág. 29.
- (95) Mommen, Marcel: "Le Plan Comptable International y sus Aplicaciones Prácticas", Ediciones Marcombo, S.A., Barcelona, 1962, pág. 37-82.
- (96) Landa, J.M., op. cit., pág. 65.
- (97) Mommen, Marcel: "Le Plan Comptable International y sus Aplicaciones prácticas", op. cit., pág. 243.
- (98) Tua Pereda, J., op. cit., pág. 1030.
- (99) Sánchez F. de Valderrama, op. cit., pág. 34.
- (100) Socias Salva, A., op. cit., pág. 27.
- (101) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J., op. cit., pág. 86.
- (102) Ibidem, pág. 70.
- (103) Marín Medina, J.: "La Armonización de la Contabilidad y de la Auditoría. Sus Organismos Internacionales", Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1988, pág. 101-102.
- (104) ONU: "Conclusiones sobre la Contabilidad y la Presentación de Informes en las Empresas Transnacionales", New York, 1989, pág. 1.
- (105) OCDE: "Pratiques Comptables en Usage dans les Pays Membres de l'OCDE", op. cit., pág. 206.
- (106) Gonzalo Angulo, J. A. y Tua Pereda, J., op. cit., pág. 94.

- (107) Marín Medina, J.: "La Armonización de la Contabilidad y de la Auditoría. Sus Organismos Internacionales", op. cit., pág. 107.
- (108) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 98.
- (109) OCDE: "Harmonisation des Normes Comptables: Réalisations et Perspectives", París, 1986, pág. 1.
- (110) OECD: "Accounting Standards Harmonization", Series nº 2, 3, 4 y 5, París, 1988 (Parte introductoria, s/p).
- (111) OECD: "Multinational Enterprises and Disclosures of Information: Clarifications of the OECD Guidelines", París, 1988, pág. 7-8.
- (112) OCDE: "La Réforme Comptable dans les Pays d'Europe Centrale et Orientale", op. cit., pág. 11-157.
- (113) Gonzalo Angulo y Tua Pereda, op. cit., pág. 96.
- (114) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 102.
- (115) Montesinos, J. V.: "Organismos Internacionales de Contabilidad: Funciones y Objetivos", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, pág. 13-14.
- (116) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Normas Internacionales de Contabilidad", Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Segunda Edición, Madrid, 1990, pág. 15.
- (117) Ibidem, pág. 17.
- (118) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 105-106.
- (119) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Normas Internacionales de Contabilidad", op. cit., pág. 17-18.
- (120) Ibidem, pág. 22-24 y CAIRNS, D. (Secretario General de la IASC): "Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Contexto Internacional", en "Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE", Monografía, nº 7, AECA, Madrid, 1986, pág. 21.
- (121) Montesinos Julve, V.: "Organismos Internacionales de Contabilidad", op. cit., pág. 14.
- (122) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 116-117.
- (123) Ibidem, pág. 117.

- (124) Gabas Trigo, F.: "El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera", Monografía nº 17, AECA, Madrid, 1991, pág. 178.
- (125) Ibidem, pág. 179.
- (126) Ibidem, pág. 185.
- (127) Cailliau, J.C.: "Vers un Cadre Conceptuel de la Comptabilité" en "Reflexions sur la Comptabilité", Edición Economie, París, 1990, pág. 109.
- (128) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 126-127.
- (129) Ibidem, pág. 128.
- (130) Montesinos Julve, V.: "Organismos Internacionales de Contabilidad", op. cit., pág. 33-34.
- (131) Jorge Tua, P. y Gonzalo Angulo, J.A.: "Normas Internacionales de la IFAC", Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1993, pág. 22-25.
- (132) Ibidem, pág. 20.
- (133) Ibidem, pág. 30-37.
- (134) IFAC: "IFAC Handbook 1993 Technical Pronouncements", New York, 1993, pág. 1.
- (135) Ibidem, pág. 8-9.
- (136) Montesinos Julve, V.: "Organismos Internacionales de Contabilidad...", op. cit., pág. 38-41.
- (137) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Normas Internacionales de la IFAC", op. cit., pág. 207.
- (138) Ibidem, pág. 208.
- (139) Montesinos Juelve, V.: "Organismos Internacionales de Contabilidad", op. cit., pág., 40.
- (140) Ibidem, pág. 41.
- (141) Ibidem, pág. 40-41.
- (142) Cerda Aparicio, J.: "Adaptaciones de las Legislaciones Nacionales a la Cuarta Directiva del Derecho de Sociedades CEE", Centro de Estudios Financieros", Madrid, 1992, pág. 131.

- (143) Landa, J.M., op. cit., pág. 22.
- (144) Vieira dos Reis, J.: "Os Documentos de Prestação de Contas na CEE e a Legislação Portuguesa", Rei Dos Livros, Lisboa, 1987, pág. 19-24.
- (145) Calafell, J.V. y Castillo Navarro, F.J.: "De las Directivas de la CEE al Plan General de la Contabilidad 1990", Einia, Barcelona, 1991, pág. 32-33.
- (146) Sánchez F. de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 579.
- (147) Ibidem.,
- (148) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J., op. cit., pág. 106.
- (149) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 130.
- (150) Ibidem, pág. 133-134.
- (151) Noguero Salinas, A.: "Análisis de la Cuarta Directriz de la Comunidad Europea" en "Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, pág. 283.
- (152) Cea, J.L.: "Las Cuentas Anuales en la Comunidad Económica Europea", Monografía nº 1, AECA, Madrid, 1986, pág. 14.
- (153) Noguero Salinas, A., op. cit., pág. 285.
- (154) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 135.
- (155) Noguero Salinas, A., op. cit., pág. 286.
- (156) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 138.
- (157) Ibidem, pág. 136-137.
- (158) Ibidem, pág. 138.
- (159) Marín Medina, J., op. cit., pág. 77.
- (160) Ibidem, pág. 77.
- (161) Ibidem, pág. 78.
- (162) ONU: "Questiones relatives à la comptabilité et à la publication au niveau international: examen de 1990", New York, 1991, pág. 18.
- (163) Laínez Gadea, J.A., op. cit., pág. 101.

(164) ONU: op. cit., pág. 18.

(165) Ibidem, pág. 17.

(166) Sigüenza Pereda, J.M., op. cit., pág. 73.

(167) ONU: op. cit., pág. 19.

(168) Sánchez F. de Valderrama, J.L.: "Introducción a los Conceptos de Contabilidad Superior", Editorial, Ariel, Barcelona, 1990, pág. 33-36.

CAPÍTULO SEGUNDO

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA: ASPECTOS GENERALES

1.- Antecedentes

2.- Normalización contable en África

2.1. Corrientes normalizadoras en África

2.1.1. Área de influencia anglosajona

2.1.2. Área de influencia latino-francesa

2.1.3. Área de influencia Soviética

2.2. Problemática de la normalización contable de África

2.3. Organizaciones normalizadoras en África.

2.4. Otros impulsos normalizadores

CAPÍTULO SEGUNDO

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA: ASPECTOS GENERALES

1.- ANTECEDENTES

El fenómeno de la normalización contable en África resulta del crecimiento de las relaciones económicas entre empresas de la región con las del resto del mundo como necesidad creciente de información financiera para los distintos usuarios tanto a escala nacional como regional e internacional.

Por otra parte, el volumen de las operaciones financieras derivadas del incremento de la cooperación económica interafricana, y la participación de los Estados del continente en empresas mixtas o en acuerdos de carácter bilateral o multilateral han impulsado la introducción de nuevos sistemas y prácticas contables en África. De otro modo, la ausencia de dichos sistemas contables implicaría un mayor obstáculo para el control de la inversión directa (1).

La diversidad histórica y cultural que se observa en África, demuestra que este continente no constituye una entidad homogénea y que la situación tanto pasada como actual de la actividad normalizadora se encuentra fuertemente marcada por su vínculo con el pasado colonial, es decir, basada en los lazos con las antiguas metrópolis como por ejemplo, el Reino Unido, Francia y últimamente con Portugal.

Durante las décadas de los años 60, 70 y 80 se ha verificado un fenómeno casi generalizado de independencia masiva de los países africanos de las ex-colonias francesas, belgas, inglesas y portuguesas. Esta situación ha provocado la interrupción de los lazos institucionales con las antiguas metrópolis, pero la influencia normativa colonial seguía aún vigente en estos países.

En este sentido la ONU señala que: "Los países africanos adoptan normas contables recogiendo textualmente las de los países desarrollados de la economía de mercado, de las antiguas metrópolis o de las organizaciones internacionales de contabilidad como por ejemplo la ONU, OCDE e IASC. Muchas veces estas normas no se adecuan a las condiciones locales" (2).

Así haciendo unas breves consideraciones históricas sobre el proceso de la normalización contable en África, podemos señalar que el camino seguido por los países de África es similar al recorrido por los países más avanzados pues aprovecha la experiencia acumulada por las antiguas metrópolis como el caso del Reino Unido, Francia, Bélgica, Italia y Portugal (3).

Dentro de estos países no se suele incluir a España y pensamos que esto se debe a la poca influencia que ha marcado en el continente. Como ya es conocido, la influencia española ha sido y sigue siendo más relevante en países iberoamericanos como por ejemplo, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Uruguay, etc..., que en países africanos donde sólo colonizó Guinea Ecuatorial y Sahara Occidental.

La normalización contable en África está subordinada a la experiencia acumulada a lo largo de años en países del área de influencia anglosajona por una parte, así como en el ámbito continental o francés. Esto nos lleva a creer que, tanto las "**Companies Act**" del Reino Unido como los planes de cuentas alemán (1937), francés (1942 y 1947) y otros similares, contribuyeron de forma implícita a la evolución histórica del fenómeno de la normalización contable en África.

Cabe ahora señalar que los antecedentes más directos de la normalización y armonización contable en África surgen en la conferencia celebrada en Yaoundé del 28 al 30 de enero de 1970, en presencia de los jefes de Estado de la OCAM que aprobaron la adopción oficial del Plan Contable General denominado Plan OCAM, como necesidad de armonizar la contabilidad en países de África francófona (4).

Otro intento también relevante relacionado con la armonización contable en África es el estudio emprendido por el CAC desde 1980. Dicho trabajo se refiere a un estudio comparativo de sistemas contables en África, que culminará con la elaboración de un "Sistema Contable Continental de Referencia", que constituirá el marco de la normalización contable en este continente. Se prevé la publicación definitiva de este documento para 1996 (5).

2.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA

En el primer capítulo, hemos analizado la normalización contable en el ámbito general destacando la terminología tan dispar utilizada para designar el término normalización contable.

Además de este estudio terminológico se ha introducido el aspecto histórico sobre el origen y evolución del fenómeno de la normalización contable en el mundo que ha conducido a la existencia de dos grandes corrientes normalizadoras: **área de influencia anglosajona** y el **área de influencia continental o francesa**.

En este capítulo, vamos a referirnos a los aspectos relacionados con la normalización contable en África reservando el estudio de los aspectos específicos de la normalización contable para cada país para el próximo capítulo.

En este sentido, podemos señalar que la implantación de la estructura vinculada a la actividad normalizadora permitiría registrar los gastos, ingresos y gestionar las deudas de las empresas y facilitaría la tarea de administrar de forma eficiente los proyectos industriales que se encuentran en plena ejecución de la empresa.

Cualquier sistema contable, presupuestario y de auditoría deficiente produce obstáculos en la realización y control de los programas de desarrollo. En base a lo

expuesto, se puede afirmar que existe una estrecha relación entre el nivel de desarrollo económico de un país y el estado de desarrollo de su contabilidad (6).

2.1.- Corrientes Normalizadoras en África

Antes de entrar en el estudio sobre las corrientes normalizadoras en África, es preciso mencionar algunos estudios sobre este particular:

Ya en 1977, Enthoven estableció una clara distinción entre los conceptos y prácticas contables utilizados en los países de África Anglófona ("Accounting in English - speaking group") y los seguidos en los países de África francófona ("Accounting in French - speaking group") (7).

En este estudio Enthoven señala que la normalización contable en países de **África Anglófona** se asienta en las "**Companies Act**" del Reino Unido, tomando como países de referencia a Ghana, Kenya, Nigeria, Tanzania, Zambia y Uganda (8).

Por otro lado, el mismo autor refiriéndose a la normalización contable en **África francófona** señala que la misma se realiza mediante la formulación de un **Plan Contable** uniforme elaborado según el modelo francés conocido bajo el nombre de **Plan OCAM** citando como ejemplo a los tres países siguientes: Costa de Marfil, Senegal y Zaire (9).

Vamos a intentar sintetizar el estudio realizado por Enthoven en el siguiente cuadro:

CUADRO 14		
LAS CORRIENTES NORMALIZADORAS EN ÁFRICA SEGUN ENTHOVEN (1977)		
ÁREA DE INFLUENCIA	INSTRUMENTO BÁSICO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE	PAÍSES INTEGRADOS EN EL SISTEMA
ÁFRICA ANGLÓFONA	"Companies Act" del Reino Unido o de la "Common Law"	Ghana Kenya Nigeria Tanzania Uganda Zambia
ÁFRICA FRANCÓFONA	Plan OCAM (Modelo Francés)	Costa de Marfil Senegal Zaire

FUENTE: Elaboración propia

En este cuadro se pueden hacer las siguientes consideraciones: El sistema inglés en la época se caracterizaba por la ausencia de definición de formatos de presentación de los estados financieros. En cambio, el sistema francés está basado en la formulación de planes de cuentas, lo que implica la existencia de unos formatos contables obligados.

No incluyen a los países de las antiguas colonias portuguesas como por ejemplo, Angola y Mozambique, países que obtuvieron su independencia en 1975. Esto a nuestro entender, se puede justificar porque Enthoven no ha contemplado la situación de estos países que obtuvieron recientemente su independencia por no poseer aún un plan de cuentas hasta la fecha en que publicó su trabajo (1977).

El profesor Mvutukidi Kinzonzi, de la Universidad Nacional de Zaire (UNAZA) en 1986 propuso dos criterios para la clasificación de las zonas de influencia en África:

En el primer criterio, el profesor Kinzonzi establece las tres siguientes áreas de influencia (10):

- Anglosajona
- Franco-alemana o latino francesa y
- Soviética

Se confrontan ambas formas de clasificar en el siguiente cuadro:

CUADRO 15		
CUADRO COMPARATIVO DE CORRIENTES NORMALIZADORAS		
AUTORES		INSTRUMENTO BÁSICO DE LA NORMALIZACIÓN
ENTHOVEN (1977)	KINZONZI (1986)	
África Anglófona	Área de Influencia Anglosajona	"Companies Act" del Reino Unido
África Francófona	Área de Influencia Franco-alemana o Latino-francesa	Plan OCAM basado en el modelo francés
-----	Área de Influencia Soviética	Plan Contable adaptado a los principios de la economía planificada

FUENTE: Elaboración propia.

En base al cuadro nº 15, podemos expresar lo siguiente:

Enthoven no contempla el área de influencia soviética y el propio profesor Kinzonzi que ha propuesto esta área en su trabajo publicado en 1986 no indicó ningún ejemplo de un país encuadrado en este grupo. Pero con la investigación que hemos realizado a lo largo de estos años se ha deducido que el profesor Kinzonzi quizás quería referirse a los países de ideología comunista, como se puede clasificar en el manual de la ONU publicado en 1991 donde se escribe: "Desde entonces, varios especialistas procedentes de Cuba y de otros países de Europa Oriental, suministraron consejos y asistencia técnica para mejorar el sistema contable de países lusófonos de África como Angola, Mozambique y Santo Tomé" (11).

Además, la normalización contable en el área soviética se basa en la promulgación de un plan contable de carácter obligatorio, elaborado de conformidad con las leyes de la economía planificada, como por ejemplo, fijación de precio planificado impuesto por el órgano de la planificación central y la mayor parte de los beneficios para el Estado por ser el único aportante del capital en las empresas (12).

La denominación del área de influencia **franco alemana** introducida por el profesor Kinzonzi para identificar el grupo de países africanos cuya contabilidad procede del modelo francés, a nuestro entender se ha basado en el Plan contable francés de 1942, también denominado **Plan de ocupación** o **Plan franco-alemán** promulgado en Francia durante la instauración del gobierno totalitario de Vichy en este país (13).

El mismo término de **franco-alemán** fue utilizado por Pérochon en el Plan francés de 1982 editado en París en 1983 , para referirse a los países del bloque continental.

Por otro lado, la denominación **latino-francesa** también utilizada por Kinzonzi para indicar el grupo de países africanos bajo el predominio del sistema contable francés, a su vez, procede de la literatura contable especializada para designar el **bloque continental europeo**. El mismo término tiene varios sinónimos, a título de ejemplo, el profesor Urias Valiente (1991) utilizó **países latinos**, el profesor Sánchez F. de Valderrama (1989) **países del área continental**, el mismo autor (1990) **Europa**

continental, Laínez (1993) países continentales, Seidler en Tua Pereda (1983) modelo continental-francés o latino-francés.

En nuestra opinión, los términos **latino-francés** y **franco-alemán** utilizados de forma simultánea por el profesor Kinzonzi, nos hace pensar que el latino-francés parece ser el más adecuado porque con ello, se supondría que, además de contemplar a los países de las ex-colonias francesas, se podrían incluir igualmente a los países de las ex-colonias portuguesas, italianas y españolas de África, por proceder de un tronco lingüístico común, que es la lengua latina.

Como ya habíamos anunciado Enthoven, en su clasificación en 1977 propuso seis países para el área de influencia de África anglófona. El profesor Kinzonzi en su trabajo de 1986 amplía esta área con otros países, entre ellos (14): Seychelles, Malawi, Lesotho, Swazilandia, Botswana, Zimbabué, Sierra Leona, Egipto, Libia y Sudáfrica.

Según el mismo cuadro nº 14 , Enthoven propuso tres países para identificar el área de **África francófona**. El profesor Kinzonzi por su parte, en 1986, amplió esta área bajo la denominación de **latino-francesa** o **franco-alemana**, introduciendo a otros países como (15): Argelia, Guinea Conackry, Isla Mauricio y Comores, Marruecos, Mali, Níger y Túnez.

El segundo criterio de clasificación optado por el profesor Kinzonzi contempla las dos siguientes áreas (16):

- Anglófona
- Franco-alemana o latino-francesa.

El área de influencia anglosajona señalada aquí, corresponde a la mencionada en el primer criterio de clasificación.

Kinsonzi en este segundo criterio de clasificación, subdivide el área franco-alemana o latino-francesa en las tres siguientes subáreas de influencia:

a) **Países de las ex-colonias francesas**, entre ellos: Argelia, Benin, Centroáfrica, Congo, Costa de Marfil, Guinea Konackry, Mali, Marruecos, Níger y Senegal.

b) **Países de las ex-colonias belgas**: Burundi, Rwanda y Zaire.

c) **Países de las ex-colonias portuguesas y españolas**, como Angola, Cabo Verde, Guinea Bissau, Mozambique, Santo Tomé y Príncipe, y Guinea Ecuatorial, siendo los cinco primeros ex-colonias portuguesas y el último, ex-colonia española.

Ambos criterios de clasificación propuestos por Kinzonzi puede resumirse en el siguiente cuadro:

CUADRO 16			
CLASIFICACIÓN DE ÁREAS DE INFLUENCIA SEGÚN EL PROFESOR KINZONZI (1986)			
PRIMER CRITERIO DE CLASIFICACIÓN	SEGUNDO CRITERIO DE CLASIFICACIÓN		INSTRUMENTO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE
ÁREA DE INFLUENCIA ANGLOSAJONA	ÁREA DE INFLUENCIA ANGLOSAJONA		"COMPANIES ACT" U OTRAS LEYES INGLESAS SIMILARES
ÁREA DE INFLUENCIA Franco-Alemana o Latino-Francesa	ÁREA DE INFLUENCIA Franco-Alemana		PLAN OCAM U OTRO PLAN SIMILAR BASADO EN EL PLAN FRANCÉS
	Subáreas	. Países de las excolonias francesas . Países de las colonias belgas . Países de las excolonias portuguesas y españolas	
ÁREA DE INFLUENCIA Soviética	—————		PLAN CONTABLE ADAPTADO A LA REALIDAD DE UNA ECONOMÍA PLANIFICADA

FUENTE: Elaboración propia.

En este cuadro se pueden apreciar los aspectos siguientes:

Estamos de acuerdo con el primer criterio de clasificación, porque se observan las tres grandes tendencias que se manifestaron en la década de los años 80: la **anglosajona**, **latino-francesa** y la **soviética**.

En nuestra opinión, pensamos que no era conveniente clasificar a los países de África lusófona en el subárea de influencia franco-alemana, dado que en aquella época (1986) no utilizaban aún un plan contable basado en el modelo francés o de la OCAM. Por el contrario, sus contabilidades se basaban en un plan contable elaborado en sintonía con los principios de la economía socialista planificada; entre ellos se destaca el principio de la utilización de precios planificados, cuyos costes reales servirían de punto de referencia para determinar los desvíos positivos o negativos en precios de los productos vendidos.

En lo que se refiere a las clasificaciones de la ONU de 1990 y 1991, establecidas en función de las áreas culturales basadas principalmente en los antiguos lazos coloniales o lingüísticos, se destacan las tres siguientes áreas (17):

- . África anglófona
- . África francófona y
- . África lusófona

Como se ve, esta clasificación de la ONU se ha inspirado en la propuesta por Enthoven en 1977 y sólo se ha añadido el tercer grupo que es **África lusófona** y

que estaría constituida por los países de las ex-colonias portuguesas de África mencionados en párrafos anteriores.

Esta misma clasificación de la ONU (1991) comparada con la del segundo criterio de clasificación del profesor Kinzonzi puede sintetizarse en:

CUADRO 17	
ONU (1990 y 1991)	Profesor Kinzonzi (1986)
África Anglófona	Area de influencia anglosajona
África francófona	Area de influencia latino-francesa
África lusófona	o Area franco-alemana

FUENTE: Elaboración propia

Dentro de los intentos de clasificación de las áreas de influencia mencionadas, preferimos elegir el primer criterio de clasificación propuesto por Kinzonzi, en el cual se distinguen las áreas de influencia anglosajona, latino-francesa y soviética. A nuestro entender, esta clasificación, como habíamos indicado anteriormente, cubre todas las tendencias normalizadoras identificadas en África, desde la década de los años 60 que marca la independencia generalizada

de los países de África antiguamente colonizados por Francia, Bélgica, España y Reino Unido hasta el momento presente.

a) Área de Influencia Anglosajona

El área de influencia anglosajona en África cubre las ex-colonias inglesas como Botswana, Egipto, Ghana, Kenya, Lesotho, Malawi, Namibia, Nigeria, Seychelles, Swazilandia, Tanzania, Sierra Leona, Zambia, Zimbabwé y Sudán. A este grupo añadimos Etiopía, Liberia, Libia y Somalia (18). Vamos a intentar aclarar el porqué de la inclusión en este grupo de estos últimos cuatro países.

Respecto a Etiopía, conviene resaltar que nunca fue una colonia inglesa y tuvo fuerza suficiente para resistir a los intentos italianos de ocupación colonial. Italia acabó por apoderarse de Etiopía en 1936. Sin embargo, cinco años después, los italianos fueron expulsados por fuerzas etíopes y se restableció una línea monárquica que descende del rey Salomón que acabó en 1974 con el derrocamiento del Emperador Hailé Selasie. Las normas contables en este país se basan en las de la IASC y tiene mucha inclinación a las leyes inglesas (19).

En relación con Liberia se puede argumentar que es un país de África que nunca ha sido colonizado por una potencia extranjera. Fue fundado en 1847 por esclavos liberados en los Estados Unidos que regresaron a esta parte del continente

africano. Es por esta razón que las normas contables norteamericanas influyen mucho en el sistema contable liberiano.

En lo que se refiere a Libia podemos decir que es un país árabe que conoció varias ocupaciones: romana, francesa, inglesa e italiana, donde en 1951 se constituyó en el Reino Unido de Libia y sus normas contables tienden hacia las del mundo británico.

Respecto a Somalia, puede referirse que en tiempos coloniales, Gran Bretaña ocupó el norte (1884) e Italia el Sur (1905) y ambos territorios se unieron tras la independencia en 1960 con el somalí como idioma oficial. Su clasificación en este grupo supondría la inclinación de este país a las normas contables británicas.

De forma general, podemos mencionar que, la normalización contable en los países africanos del área de influencia anglosajona se basa fundamentalmente en las "**Companies Act**" del Reino Unido. A título de ejemplo, vamos a enumerar el caso de Gambia con la aplicación de la "**Companies Act**" del Reino Unido de 1948 que afecta a la contabilidad, por ejemplo, en la definición del concepto de imagen fiel, los documentos a presentar a la Junta General (cuentas anuales) y las condiciones para la formulación de cuentas anuales consolidadas (20) y de Lesotho con la "**Companies Act**" de 1967 heredada de la inglesa, que exige una mayor información al accionista tanto a través de las cuentas anuales como mediante el informe de los administradores. Esta norma desarrolla al mismo tiempo las funciones a realizar por los auditores (21).

Para alcanzar el fin propuesto, los países del área anglosajona de África parten de un recorrido histórico similar al de la evolución del pensamiento contable, fundamentalmente en el Reino Unido, por la gran influencia que este país ejerció durante la época colonial exportando toda su experiencia contable.

De este modo sería conveniente subrayar que las normas contables en África Anglosajona fueron introducidas por la colonización, ya que tras la independencia de varios países africanos, se ha observado que el proceso de descolonización no se ha visto acompañado por un abandono recíproco de fórmulas jurídicas procedentes de las antiguas metrópolis. Pensamos que esto es la razón por la que la legislación del Reino Unido influye fuertemente en Bostwana, Lesotho, Swazilandia, Namibia y Zimbabwé (22).

En definitiva, la regulación contable en países anglosajones de África está fuertemente vinculada con el derecho anglosajón. Además de la utilización de las "Companies Act" en África anglosajona, la contabilidad en estos países ha empleado también los siguientes fundamentos jurídicos (23):

La "Income Tax" (Ley de Impuestos sobre rendimiento), que propone ciertas prácticas contables. Las autoridades fiscales se interesan por algunos elementos que pueden ser valorados de diversas formas como por ejemplo, el capital fijo, existencias, la depreciación y provisiones para riesgos.

Las "Accountants Act" (Leyes contables) son normas que determinan los requisitos de quien puede llevar a cabo la contabilidad y asumir la función del auditor.

En definitiva la normalización contable se realiza por iniciativa de las organizaciones profesionales o privadas, lo que implica la falta de un organismo de carácter oficial para la coordinación de actividades en el proceso de la normalización contable (24).

Como consecuencia, podemos señalar que el área de influencia anglosajona en África constituye una línea de continuidad del pensamiento procedente de la gran área de influencia anglosajona predominada por el Reino Unido y los Estados Unidos de América.

b) Área de Influencia latino-francesa

El área de influencia latino-francesa también denominada área franco-alemana, tiene su origen en los países del área continental europea como Francia, Alemania, Bélgica, España, Portugal e Italia.

La contabilidad en los países del área franco-alemana en África está marcada por la influencia del **Plan Contable General francés** e incluye los siguientes países africanos: Argelia, Benin, Burundi, Camerún, Chad, Congo, Costa de Marfil, Guinea

Conackry, Guinea Ecuatorial, Isla Mauricio y Comores, Madagascar, Mali, Marruecos, Mauritania, Níger, República Centroafricana, Ruanda, Senegal, Tongo y Zaire (25).

Los profesores Gonzalo y Tua señalan que: "En menor medida, la labor del Consejo Nacional de Contabilidad (CNC) francés ha ejercido una indudable influencia, a través de su Plan Contable General sobre varios países europeos entre los que se encuentran España, así como sobre algunos países americanos (Perú por ejemplo) y africanos (los que constituyen la organización común de África y Malgache - OCAM)" (26).

En esta misma línea, el profesor Montesinos dice: "Una de las fuentes de la influencia francesa se ha venido manteniendo y desarrollando es el africano, cuyo núcleo está constituido por las jóvenes repúblicas en las que los antiguos lazos coloniales con la metrópoli han permitido la existencia actual de importantes intercambios comerciales y relaciones de asistencia técnica y económica, buen ejemplo de esta circunstancia lo constituye el Plan Contable de la OCAM" (27).

En los párrafos anteriores hemos enumerado algunos países africanos que pertenecen a la tendencia latino-francesa y pensamos que en la actualidad, sería conveniente añadir a este grupo, a los países de las ex-colonias portuguesas, como había mencionado el profesor Kinzonzi en 1986. Así incorporamos a Angola, Cabo Verde, Guinea Bissau, Mozambique y Santo Tomé y Príncipe. Estos países, al abandonar el sistema político socialista asentado en la economía planificada tendrán

que revisar sus normas contables adaptándolas a la nueva realidad de la economía de mercado.

En síntesis, las características fundamentales de este grupo son (28):

El Plan Contable constituye el elemento básico de la normalización contable y contiene, entre otros los siguientes aspectos: denominación y ordenación de cuentas, sus movimientos, normas de valoración y formatos contables.

En cada uno de estos países, existe un organismo de normalización contable encuadrado normalmente en el ámbito del poder ejecutivo, cuya presidencia es asumida normalmente por una persona nombrada por el Ministerio de Hacienda.

En ciertas ocasiones se observa que los dos sistemas de la normalización contable no aparecen puros en la realidad sino que se yuxtaponen. A título de ejemplo, vamos a enumerar un ejemplo de dos países africanos pertenecientes a dos áreas de influencia diferentes que practican el modelo de **normalización mixta o híbrida** como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

CUADRO 18

EJEMPLO DE PAÍSES AFRICANOS PRACTICANDO LA NORMALIZACIÓN MIXTA

PAÍS	ÁREA DE INFLUENCIA	ORGANISMO	
		PÚBLICO	PRIVADO
CONGO	FRANCO-ALEMANA	Commissariat National aux Comptes (CNC)	Association Congolaise de Comptabilité (ACC)
TANZANIA	ANGLOSAJONA	National Board of Accountants and Auditors (NBAA)	Tanzania Association of Accountants (TAA)

FUENTE: Elaboración propia.

c) Área de Influencia Soviética

Antes del desmoronamiento de los países de regímenes comunistas como las ex-U.R.S.S. y R.D.A. se producía una traslación de sus normas contables a países de las antiguas colonias portuguesas como Angola, Mozambique y Santo Tomé y Príncipe.

De este modo, se puede señalar que en países de esta área de influencia la contabilidad se caracteriza por los siguientes aspectos (29):

La ausencia de la contabilidad interna desarrollada: El uso simultáneo de las cifras contables, tanto a nivel de empresa como en instituciones gubernamentales. La información contable tratada en la empresa ha de ser válida para la planificación periódica y para la evaluación del cumplimiento de las metas fijadas en el plan macroeconómico y en la entidad correspondiente.

Conviene también subrayar que, en una economía planificada, la contabilidad y la presentación de estados financieros tienen por objetivo suministrar los datos necesarios a la planificación y al control de la economía nacional. En otras palabras, los estados financieros forman parte de un sistema de información que debe permitir a las agencias gubernamentales asignar recursos y asegurar la realización del plan. Esta es la razón por la cual los estados financieros de las empresas se destinan principalmente a la elaboración de estadísticas y al seguimiento de la planificación económica, lo que permitiría controlar cuantitativamente la producción, la productividad y otros indicadores del plan.

En base a lo expuesto, la normalización en los países del área de influencia soviética en África consistía (30):

- a) "En el establecimiento de un documento uniforme, el plan contable adaptado al plan económico empresarial y vinculado al del nivel macroeconómico.

b) La aplicación de normas de registros de los estados financieros.

c) Y la utilización de los modelos de documentación interna (plan de producción y el de salarios por ejemplo) y los de informe destinados a las autoridades gubernamentales para la elaboración del Plan de Economía Nacional".

Así, haciendo una breve comparación entre las características de la corriente soviética otrora vigente en países de las ex-colonias portuguesas, y la franco-alemana, se puede deducir que existen las siguientes similitudes:

- La normalización contable es una tarea exclusiva del gobierno
- El Plan de cuentas tiene efectivamente un carácter obligatorio, y
- La contabilidad sirve de base para la recogida de datos con diversos fines (Hacienda Pública, Bancos y otras instituciones interesadas).

La mayor diferencia observada entre ambas áreas es que, los países del área franco-alemana utilizan el Plan OCAM con objeto de facilitar información para la toma de decisiones a los agentes económicos (Estado, trabajadores, sindicatos, prestamistas...) con interés en la empresa, mientras que los del área de influencia soviética usan un plan contable adaptado a la realidad de la economía planificada y centralizada cuyo objetivo es el cumplimiento del plan micro y macroeconómico.

2.2.- Problemática de la normalización contable en África

En el apartado anterior, hemos puesto de manifiesto las diferentes corrientes de la normalización contable en África destacando los factores que determinan la identificación o singularidad de cada una de las áreas de influencia.

Haremos ahora unas breves referencias respecto a los problemas encontrados en África a lo largo de nuestra investigación sobre la normalización contable en esta parte del mundo. Dentro de los aspectos de mayor transcendencia destacamos los siguientes (31):

a) Se verifica el predominio de modelos contables de las antiguas metrópolis en las respectivas ex-colonias, es decir, se observa una fuerte dependencia en relación a los sistemas y normas contables de Francia, Reino Unido y Portugal. La mayoría de los países africanos adoptan normas contables copiando muchas veces los textos de los países desarrollados de la economía de mercado o los de las organizaciones internacionales como por ejemplo la ONU, la IASC y la OCDE. Estos países raras veces proceden a la adecuación de dichos textos.

b) Los pocos especialistas recibieron su formación académica en instituciones de las antiguas metrópolis o en otros países extranjeros desarrollados y prefieren trabajar más en las empresas privadas que les ofrecen remuneraciones más elevadas que en el sector público. Según un estudio realizado por la ONU en 1989 a través del Centro de Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales,

en colaboración con el Banco Mundial y la Organización Internacional del Trabajo (OIT), más de 65% de los expertos contables ejercen su actividad en el sector privado, lo que deja el sector público seriamente afectado por la falta de profesionales cualificados (32).

c) Para superar esta situación, muchas empresas han recurrido a la cooperación extranjera admitiendo a especialistas extranjeros o firmando acuerdos de carácter bilateral con empresas de contabilidad y de auditoría. Es el caso por ejemplo, de la Technoserve, INC, una organización no gubernamental americana que presta asistencia técnica para la puesta en marcha de las asociaciones de profesionales en Angola (33) y en Ruanda (34). Lo mismo ocurre en la República de Zaire, con el Price Waterhouse International y con Coopers and Lybrand International que también prestan servicios similares a algunas empresas zaireñas (35).

d) La enseñanza de la contabilidad es muy teórica e inadecuada para ejercer la profesión contable de forma eficaz tanto en el sector público como en el sector privado.

e) De modo general, se pueden distinguir tres categorías de contables en los países integrados en el área latino-francesa: **experto contable, técnico contable y auxiliar contable.**

Los mayores obstáculos encontrados, en el ámbito de la normalización y armonización contable en África, se deben a la existencia de costumbres nacionales y normas legales muy arraigadas procedentes del Reino Unido, Estados Unidos de América, Francia, Bélgica y Portugal. Además de estos obstáculos, se pueden añadir, las diferencias idiomáticas y culturales y la falta de interés de los gobiernos africanos ante la problemática de la normalización contable.

No obstante, se ha observado que en el momento actual existe una fuerte voluntad armonizadora por parte de algunos países africanos que están intentando uniformar sus normas mediante la armonización de los criterios comunes de elaboración y presentación de la información contable, que ha culminado con la creación de unos organismos de ámbito nacional de la contabilidad. Esta iniciativa ha originado la creación de otros organismos similares tanto de alcance regional como subregional. Es el caso por ejemplo de la Asociación de profesionales de contabilidad de África Occidental (ABWA) y el Consejo Africano de Contabilidad (CAC) que pretenden coordinarse progresivamente con organizaciones internacionales de gran prestigio como la OCDE, ONU, CEE, IASC e IFAC.

2.3.- Organizaciones normalizadoras en África

De acuerdo con lo expuesto, la armonización internacional de la información contable presentada por las empresas no se produce de forma espontánea, sino que resulta necesario establecer unos organismos que lleven a cabo tal función.

Estos organismos de carácter regional tienen como objetivos, definir los principios y normas contables de carácter general, y homogeneizar las diferencias existentes entre países de distintas áreas de influencia. Destacamos a continuación, algunos organismos de ámbito regional que afectan al continente africano:

1) Organización Común Africana y Mauriciana (OCAM)

Desde el punto de vista histórico, podemos decir que la OCAM tiene su origen en las conferencias de Abiyán en octubre de 1961 y en la de Brazzaville en diciembre del mismo año. En estas conferencias las entonces colonias francesas de África decidieron crear un bloque de carácter político y económico que debería suceder a la anterior organización denominada Comunidad franco-africana y Malgache.

En esta misma línea, en 1964 la mayoría de los miembros decidieron disolverla para crear la OCAM que integrará en su seno a dieciséis países entre ellos: Benin, Camerún, Centroafrica, Chad, Congo, Costa de Marfil, Gabón, Mauritania, Níger, Senegal y Madagascar. La sede de la OCAM se encontraba en Cotonú (Benin).

Por los resultados tan negativos alcanzados por la OCAM, sus miembros decidieron poner fin a su existencia en 1985. Entre las razones que originaran su decadencia destacamos la creación de organizaciones regionales de cooperación

económica, como por ejemplo, la Comunidad Económica de África del Oeste (CEAO) y la Comunidad Económica de Estados de África Central (CEEAC).

Desde la perspectiva contable, podemos decir que la OCAM es una de las organizaciones regionales de África que se ha involucrado más directamente en la elaboración del Plan Contable conocido con el nombre de esta misma organización (Plan OCAM). Las grandes líneas del mismo han sido presentadas en la conferencia de expertos estadísticos de la OCAM celebrada en octubre en 1968 en Yaundé, capital de Camerún y con posterioridad en la conferencia de jefes de Estado de la OCAM realizada en la capital de Lomé, Togo en diciembre de 1969 (36).

La conferencia de jefes de Estado de OCAM realizada en Yaundé entre el 28 y el 30 de enero de 1970, recomendó a los Estados miembros la necesidad de tomar todas las disposiciones necesarias con vistas de la aplicación del Plan OCAM en un corto espacio del tiempo. Así, la entrada en vigor del mismo tuvo lugar en algunos países miembros en enero de 1971. En 1972, el Plan OCAM ha sido objeto de críticas y sugerencias importantes por parte de profesores, expertos contables y de otros agentes económicos relacionados con la aplicación del mismo. Se creó una comisión mixta OCAM - UDEAC (Unión Aduanera y Económica de África Central) para encargarse de estudiar las sugerencias recibidas y proceder a la *revisión y actualización del Plan OCAM*.

2) Unión Aduanera y Económica de África Central (UDEAC)

La UDEAC es una organización económica regional constituida en 1964 por el Tratado de Brazzaville que agrupa a países como Camerún, Centroáfrica, Congo, Gabón y Guinea Ecuatorial. Excepto Guinea Ecuatorial que es una antigua colonia española, el resto son países de las antiguas colonias francesas.

La UDEAC está empeñada en el establecimiento de la unión aduanera entre sus miembros mediante la eliminación de aranceles y la creación de una tarifa exterior común cuyo objetivo prioritario es crear un mercado común de ámbito regional en el seno de África Central.

La UDEAC preconiza igualmente una unión monetaria. Por eso, esta comunidad posee una moneda común, el **Franco CFA** (Comunidad Franco Africana) emitida por un banco central común conocido por el Banco de los Estados de África Central que financia los proyectos de desarrollo de los países miembros.

La UDEAC estuvo también en la creación de la Comunidad Económica de los Estados de África Central que incluyen a los países miembros de la UDEAC mencionados y además, a países como Angola, Burundi, Ruanda, Santo Tomé y Príncipe y Zaire. Su sede se encuentra en Bangui (Centroafrica).

Bajo la perspectiva de la normalización y armonización contable, sería conveniente señalar que tanto la UDEAC como la OCAM son dos organizaciones

que han cooperado en los trabajos de elaboración del Plan Contable de la OCAM, basado en el modelo francés. Es por eso por lo que los países de la UDEAC, como por ejemplo Camerún, Congo, Gabón, República Centroafrica... denominan a este plan como **Plan de UDEAC** o incluso **Plan OCAM - UDEAC**. En la actualidad no obstante el nombre más divulgado es el del Plan OCAM.

3) El Consejo Africano de Contabilidad (CAC)

Como hemos mencionado en el capítulo anterior, el CAC es un organismo de contabilidad de ámbito regional, que cumple en África una función similar a la CE en Europa, la Asociación Interamericana a nivel del continente americano y la Confederación de Contables en Asia y el Pacífico (CAPA) correspondiente al continente asiático.

Así, ampliando el estudio de esta institución conviene ahora recordar que el CAC fue creado en 1979 por acuerdo de los países africanos miembros de la Organización de la Unidad Africana (OUA) tras la realización de una reunión celebrada en junio del mismo año en Argel con representantes de las entidades encargadas de la normalización contable de 26 países miembros de la OUA, entre los que se encontraban: Argelia, Benin, Burkina Faso, Camerún, Centroafrica, Congo, Costa de Marfil, Gabón, Ghana, Kenya, Madagascar, Niger, Nigeria, Senegal, Tanzania, Túnez, Zaire y Zambia (37).

Según datos que hemos recogido directamente de la "**Comisión Económica para África de las Naciones Unidas**" con sede en Addis-Abeba, la sede del CAC se encuentra en Kinshasa, capital de la República del Zaire y su secretario general es el profesor Kinzonzi Mvutukidi de la Universidad Nacional de Zaïre (UNAZA).

Los objetivos perseguidos por el CAC son (38):

- a) "Contribuir a la creación de organismos para la normalización contable.
- b) Promover y ejecutar estudios relacionados con el campo de la normalización contable.
- c) Organizar las acciones formativas y de perfeccionamiento en el campo contable.
- d) Empezar la investigación en el campo de la contabilidad y en otras disciplinas complementarias de aquella.
- e) Promover el desarrollo de las enseñanzas de la contabilidad y de las disciplinas relacionadas con ella.
- f) Asegurar la publicación, la traducción y difusión de obras de contabilidad de autores africanos.
- g) Favorecer los intercambios entre los países miembros.
- h) Facilitar las consultas e intercambios entre especialistas y expertos contables.

- i) Establecer sistemas de comunicación con las instancias internacionales y las organizaciones de otros países que ejercen actividades similares a las del Consejo.
- j) Promover la armonización contable con el fin de favorecer la circulación de la información de gestión a nivel del continente africano".

Además conviene añadir que el objetivo prioritario del CAC es la normalización y armonización contable en África. Para su consecución, el CAC está empeñado desde 1973 en el proceso de cooperación africana en el campo de la contabilidad mediante un estudio comparativo realizado sobre los sistemas contables en África.

El referido estudio ha culminado con la elaboración del **Sistema Contable Africano de Referencia** (SCAR) que constituye el elemento básico que traza las líneas generales para la armonización y comparabilidad de los estados contables *presentados en distintos países de África y así superar cualquier dificultad que pueda surgir ante las distintas corrientes doctrinales imperantes en esta región del mundo* (39).

En otras palabras podemos decir que los países africanos con el SCAR pretenden hablar el mismo lenguaje contable intentando así romper las barreras impuestas por la diversidad cultural, socio-política, jurídica, fiscal y mercantil.

El SCAR posibilitará igualmente, el acercamiento entre las corrientes anglosajona y franco-alemana que ahora se manifiestan en África. En este contexto el profesor Kinzonzi dice que: "La elaboración del SCAR debe tener presente las realidades de cada país, las características del continente y la evolución de la contabilidad en el mundo " (40).

En definitiva, los trabajos para la elaboración del SCAR emprendido por el CAC desde la década de los setenta, observan las siguientes cuatro fases fundamentales (41): Concepción del SCAR (1976-1982), realización o estructuración (1982-1985), adaptación (1985- hasta el momento actual) y finalmente Revisión del Sistema a partir de 1996.

En efecto, una vez publicado el SCAR en 1996, el CAC en calidad de institución especializada de la OUA propondrá algunas directivas generales similares a las de la CE que serán adaptadas a las legislaciones nacionales de los países africanos.

En este contexto, la implantación del SCAR conducirá a los países africanos a imponer a las sociedades multinacionales que operan en el continente africano una contabilidad de acuerdo con las normas vigentes en estos países, como forma de demostrar el carácter comunitario que tendrá este documento contable.

En cuanto a los logros alcanzados por el CAC, se pueden destacar (42):

- a) La realización del estudio comparativo de los sistemas contables a partir de 1980, con el objetivo de profundizar en el contenido del SCAR.
- b) La celebración del primer seminario en Kinshasa en 1981 destinado a los monitores de los centros de formación profesional y para los encargados de la normalización en el continente africano.
- c) La conferencia sobre educación y formación organizada en Abiyán en diciembre de 1988 con la colaboración del Banco Africano de Desarrollo (BAD), cuyo objetivo principal era la uniformización de la metodología de la enseñanza de la contabilidad en África (43).

4) **"Federation Internationale des Experts Comptables Francophones" (FIDEF).**

La FIDEF o **Federación Internacional de Expertos Contables Francófonos** fue creada en 1981, tras la realización del Congreso de "Ordre de Experts Comptables et Comptables Agréés Français". Entre sus miembros participan los representantes de trece países africanos entre los cuales se destacan Camerún, Congo, Costa de Marfil, Gabón, Niger y Senegal.

La FIDEF se ha trazado los tres siguientes objetivos (44):

- a) Facilitar la cooperación entre los expertos contables francófonos en el ejercicio de sus funciones.
- b) Asegurar la comparación y armonización de métodos de enseñanza y de las titulaciones correspondientes.
- c) Incrementar el intercambio de las informaciones sobre las regulaciones y prácticas contables en los respectivos países.

Existen dos categorías de miembros en la FIDEF (45): los **miembros asociados** y los **observadores**.

Los **miembros asociados** están constituidos por las asociaciones u organizaciones representativas de la profesión contable de un país francófono que paga normalmente su cuota anual. En cambio, los **observadores** como su nombre indica, son expertos contables de países cuyas organizaciones profesionales no son afiliadas a la federación y no pagan cuota anual, pero pueden ser invitadas a participar en los trabajos de la FIDEF.

La FIDEF, por otro lado, apoya el desarrollo de la profesión contable en países francófonos organizando seminarios sobre los métodos internacionales de auditoría, de consolidación de estados financieros y de otros temas similares. Dichos seminarios han sido organizados en Marruecos y en Senegal. En Argelia, por ejemplo, la FIDEF con la colaboración del Banco Mundial está intentando la aplicación de programas destinados a auditores y a técnicos informáticos.

5) Accounting Bodies of West África - (ABWA)

El ABWA es una asociación de carácter regional que aglutina asociaciones profesionales de contabilidad de África occidental. Esta asociación se fundó en 1982 por las dos siguientes corporaciones: el **Institute of Chartered Accountants** de Nigeria y el **Institute of Chartered Accountants** de Ghana. Posteriormente, se integraron otras cuatro asociaciones en el ABWA; "**Gambia Association of Accountants**" (Gambia), "**Liberian Institute of Certified Public Accountants**" (Liberia), "**Institute of Public Accountants**" de Sierra Leona y del "**Conseil National de Comptabilité**" de Senegal (46). Esta última asociación es la única que procede de un país africano francófono pues las restantes pertenecen al área anglosajona.

Los principales objetivos del ABWA se concretan en (47):

- a) Desarrollar la profesión contable en África occidental.
- b) Crear un foro regional para encuentros de profesionales, en los que se puedan intercambiar ideas y experiencias a través de seminarios y coloquios.
- c) Adaptar en lo posible, la normativa y criterios de la IFAC a la realidad de la región.
- d) Desarrollar los principios contables y deontológicos en los organismos miembros.

- e) Participar a título consultivo en la elaboración de programas de trabajo de la IFAC y publicar entre sus miembros los principios, directivas y estudios de la IFAC.

Para materializar estos objetivos, el ABWA celebró su primer congreso en Abekuca (Nigeria) en 1986. Este congreso versó sobre la función de los profesionales de contabilidad en la economía de África occidental y las conclusiones se pueden resumir en (48):

Los Institutos miembros deberán urgir a sus respectivos Gobiernos para mejorar las condiciones de actuación profesional, con lo cual debe atraerse y retener a profesionales bien formados. Los institutos miembros del ABWA se comprometerán a tomar medidas eficaces y adecuadas para la cualificación y titulación profesionales velando por el mantenimiento de los programas de formación profesional continuada.

También en 1988 ha sido celebrado un congreso similar en Accra, capital de Ghana, cuyas conclusiones subrayan las decisiones tomadas en el primer congreso.

6) La "Arab Society of Certified Accountants" (ASCA)

La ASCA fue creada en Londres el 12 de enero de 1984 con el objetivo de desarrollar la contabilidad, la gestión financiera, crear las condiciones necesarias

para organizar la profesión contable en el mundo árabe y garantizar y mejorar el nivel profesional de sus países miembros (49).

La ONU en 1990 (50) y en 1991 (51) clasificó a la ASCA como uno de los organismos subregionales de contabilidad en el continente africano.

De acuerdo con los datos que hemos recogido directamente en la delegación de la firma Price Waterhouse en Casablanca (Marruecos) en enero de 1994 y en la sede de ASCA, en Amman, Jordania en febrero del mismo año, deducimos que esta organización regional de contabilidad es de ámbito bicontinental pues abarca a países árabes de dos continentes: África y Asia. Su dirección es responsabilidad de un Consejo de Administración presidido en la actualidad por el Sr. D. Talal Abu Ghazalah de nacionalidad jordana. Los principales países que integran la ASCA son los siguientes: Arabia Saudita, Argelia, Egipto, Kuwait, Libano, Libia, Marruecos, Reino Unido, Oman, Siria, Sudán y Túnez.

Los objetivos perseguidos por la ASCA son los siguientes (52):

- a) Fortalecer la cooperación entre las sociedades nacionales de esta región encargadas de la normalización contable y de auditoría en el mundo árabe.

- b) Permitir a los expertos contables de la región participar en los foros internacionales de contabilidad organizados por ella o por otros organismos similares.
- c) Desarrollar la profesión contable en la región organizando seminarios de formación y traduciendo Normas Internacionales de Contabilidad y de auditoría al árabe.
- d) Organizar exámenes de contabilidad que conducen a la obtención de un diploma de experto contable árabe.

La ASCA es miembro de la IASC y de la IFAC, dos organismos de gran prestigio internacional.

Dentro de las actividades desarrolladas por la ASCA señalamos las siguientes (53):

En abril de 1989, el Presidente de la ASCA fue elegido Presidente del Comité Director encargado del establecimiento de normas contables. Dicho comité examinará la situación de la profesión contable en los países en vías de desarrollo en un intento de mejorar e impulsar la acción para la emisión de normas.

En junio de 1989, la ASCA ha sido elegida para presidir un Comité creado por el "International Auditing Practices Committee" (IAPC) para el establecimiento

de una directiva sobre la obtención de información contable en las sociedades interdependientes.

En octubre de 1989 fue elegida miembro del Grupo de Trabajo Intergubernamental de expertos de normas internacionales de contabilidad y de Publicación de la ONU. Durante este mismo mes, la ASCA había participado en la conferencia sobre la contabilidad internacional de Washington que fue organizada por el **"Center of International Business and Trade"** y el **"Center for Business Governement Relations"** ambos adscritos a la Universidad de Georgetown.

En noviembre de 1989, la ASCA ha organizado los primeros exámenes internacionales para la obtención del título de experto contable árabe. También entre el 19 y el 21 de noviembre de 1989 en Bagdad, la ASCA participó en la reunión intergubernamental panárabe que se ocupó de los esfuerzos emprendidos por la ONU con vistas a la armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad y publicación de estados contables para las sociedades multinacionales. En esta reunión se ha recomendado la creación de las instituciones nacionales especializadas que se encargarán de poner en marcha una legislación, que permitirá a las sociedades transnacionales obtener informaciones adecuadas para su actuación.

Además la ASCA publica una revista mensual titulada: **"Arab Certified Accountant"** en dos versiones distintas: en árabe y en inglés. La ASCA ha conseguido traducir al árabe las NIC.

7) La "Federation of Accountants Southern African Development Conference" (SADCC)

La Federación de Contables de los países de África Occidental en desarrollo se creó en 1985 por siete organizaciones profesionales procedentes de los siguientes países: Botswana, Lesotho, Malawi, Swazilandia, Tanzania, Zambia y Zimbabwe. Posteriormente fueron integrados otros países en la federación, uno anglófono, Namibia y dos lusófonos, Angola y Mozambique, que participan en todas las actividades programadas por la SADCC, excepto en la normalización contable donde colaboran como simples observadores (54).

El 17 de agosto de 1992, los estados miembros de la SADCC firmaron el Tratado de Windhock instituyendo la **Comunidad de Desarrollo de África**.

Los objetivos fijados por la Federación de Contables de SADCC se resumen en (55):

- a) Impulsar la creación de nuevos organismos de contabilidad en la región.
- b) Armonizar la formación de la enseñanza profesional, las prácticas contables y los códigos deontológicos de la profesión contable.
- c) *Elaborar las normas y directivas uniformes en materia de contabilidad y auditoría.*
- d) Organizar exámenes comunes para la admisión de nuevos candidatos.

- e) Establecer vínculos entre organismos de contabilidad nacionales de la región y los del ámbito internacional.
- f) Organizar congresos y seminarios de contabilidad en países miembros.

8) La **"Eastern, Central and Southern Africa Federation of Accountants"**
(ECSAFA)

Según los datos que hemos obtenido en la delegación de la firma Price Waterhouse en la capital de Malawi, Blantyre en marzo de 1994, datos confirmados por la **"Society of Accountants in Malawi"** en mayo del mismo año, podemos señalar lo siguiente:

La ECSAFA se fundó en 1990 en Malawi y cubre varios países anglófonos de África del Este, Central y Austral situados en la zona de África comprendida entre Etiopía y Sudáfrica, entre ellos, citamos: Botswana, Etiopía, Kenya, Malawi, Namibia, Tanzania, Zambia, Zimbabwe, Sudáfrica y Swazilandia.

Malawi fue el primer país en asumir la función del Secretariado, aunque en la actualidad se ocupan de la tesorería mientras que el secretariado se encuentra bajo la responsabilidad de Sudáfrica a través de la **"South African Institute"** que está jugando un papel importante en el grupo.

La ECSAFA sólo agrupa a los países que poseen organismos de contabilidad de carácter profesional o privado en este área. Es por esta razón por la que países

no anglófonos que tienen organismos de contabilidad de carácter oficial o gubernamental, no forman parte en esta institución por ejemplo: Angola, Burundi, Mozambique, Rwanda y Zaire aunque pueden ser invitados a participar en una determinada actividad en calidad de observadores.

Para ser admitido como miembro de la ECSAFA, el país interesado tendrá que cumplir los siguientes requisitos:

- a) Tener uno o varios organismos de contabilidad de carácter profesional.
- b) Ser miembro ya admitido en la IASC y la IFAC o encontrarse en curso de admisión.
- c) Estar afiliado o tener acuerdo bilateral en el ámbito de la actividad normalizadora con el **"Institute of Chartered Accountants in Britain and Ireland"**.
- d) Aceptar pagar la contribución anual propuesta por la ECSFA.

El Banco Mundial está prestando apoyo financiero y de carácter técnico y organizativo en el cumplimiento de las tareas de la ECSAFA.

Los principales objetivos trazados por la ECSAFA se resumen en:

- a) Realizar los contactos con otras instituciones regionales de carácter similar e incluso con la IFAC e IASC.

- b) Velar por la introducción y aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad y de Auditoría.
- c) Asegurar la adecuación de la contabilidad de los países de la región al sistema económico y legal correspondiente.
- d) Prestar apoyo a los miembros de la profesión que pretenden implantar los programas de educación y de formación profesional.
- e) Reconocer los títulos de expertos contables de los países miembros de la ECSAFA.
- f) Luchar por el prestigio de los contables y de la profesión contable.
- g) Impulsar la iniciativa para la creación de asociaciones profesionales de contabilidad en los países miembros.

Siempre de acuerdo con las mismas fuentes, la ESCAFA creó una **Comisión Anti-corrupción** coordinada por un representante del Banco Mundial y por el Ministro de Hacienda de Namibia. Dicha Comisión, en su primera conferencia trató los siguientes temas:

- Armonización económica y legal
- Normas contables, de auditoría y de ética profesional
- Educación y formación
- Lucha frente a la corrupción: El caso de Namibia.

El tema de la corrupción mereció mucha atención por parte de los participantes, dado que este fenómeno en el mundo en general y en África en

particular, está siendo crucial. En este sentido, los participantes se han convencido en erradicar la corrupción utilizando la contabilidad y la auditoría como armas eficaces, es decir; lo que la ECSAFA ha denominado **Transparencia internacional**.

En la actualidad, el Banco Mundial propuso a la ECSAFA un proyecto de carácter general para el desarrollo de la profesión contable a nivel general en toda África. En este sentido, la ECSAFA actuará como una agencia de ejecución del proyecto. En el mismo, se prevé la preparación de los programas de educación y de formación permanente y el lanzamiento de una revista que tratará de los aspectos relacionados con temas contables y de auditoría.

2.4.- Otros impulsos Normalizadores

No podemos concluir este apartado dedicado a los organismos de la normalización contable regional sin señalar el impacto que han tenido determinadas instituciones internacionales como por ejemplo, la ONU, OCDE, IASC, IFAC y la CE en la práctica contable de los países del continente africano.

En este sentido, la ONU siempre se ha interesado en la mejora de la calidad de la contabilidad de los países en desarrollo.

Como ya hemos indicado anteriormente la ONU a través de la creación en 1974 de la Comisión de Empresas Transnacionales persigue el objetivo de elaborar un Código de conducta contable para las empresas multinacionales, lo que ha

conducido a la creación en 1975 del Grupo de Expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes de las empresas multinacionales en el que se han integrado distintos especialistas en contabilidad encargados de orientar sus trabajos hacia la armonización de información contable en las empresas multinacionales. Uno de los trabajos publicado por esta organización en 1977 tenía como título: **"Algunos aspectos de la contabilidad y la presentación de informes de las empresas de especial interés para los países receptores en desarrollo"** donde se analiza las prácticas contables sobre distintos problemas significativos para los países en vías en desarrollo (56).

Así, se indica en el mencionado trabajo (57):

Las empresas transnacionales, al realizar sus actividades de contabilidad y presentación de informes, deberán tener en cuenta las necesidades de información de los usuarios, en particular en los países de origen y en los países receptores (donde se incluyen a países africanos), sobre todo si se trata de países en desarrollo, por el interés que existe por entender mejor las actividades de las empresas, así como sus consecuencias sociales y económicas.

La Comisión de Empresas Transnacionales en 1979 decidió establecer un Grupo Especial Intergubernamental de Trabajo de Expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes que estaba constituido por 34 miembros, entre ellos, nueve procedentes de África (Argelia, Egipto, Liberia,

Libia, Marruecos, Nigeria, Túnez, Swazilandia y Uganda). Egipto ocupó su vicepresidencia a través del Sr. Mohamed Adel-Fafty, puesto compartido con el holandés Treffers H.C. y la presidencia atribuida a Filipinas a través del Sr. Jaime C. Laya. El referido grupo ha celebrado seis períodos de sesiones entre febrero de 1980 y abril de 1982 dedicándose activamente a cuestiones relacionadas con el desarrollo de las normas internacionales de contabilidad y presentación de informes (58). No hemos obtenido datos sobre actividades recientes para poder actualizar esta información.

La ONU a través del mencionado grupo especializado ha puesto de manifiesto que: "Los estados financieros anuales suelen incluir un balance general, un estado de ingresos, un estado de distribución de las utilidades netas o ingresos netos, un estado de los cambios en la posición financiera y notas adjuntas a los estados financieros, así como cuadros u otros materiales explicativos que forman parte de los estados financieros" (59). Los elementos ahora citados son los mismos que constituyen generalmente las cuentas anuales tanto en África como en el resto del mundo.

Vamos a enumerar algunas publicaciones divulgadas por la ONU, durante los primeros años de esta década de los 90 dedicadas básicamente a los países en vías de desarrollo en general y al continente africano en particular.

Aplicación de las Normas de Auditoría en los países en vías de desarrollo (1991). En el texto se describen las técnicas fundamentales de procedimiento de

auditoría y se facilitan formularios y formatos de informes que pueden utilizarse en el proceso de auditoría. La presente monografía abarca cuatro elementos de la auditoría: la planificación de la auditoría, el examen de los sistemas de control interno, la reunión de pruebas y el informe de auditoría (60).

Cuestiones relativas a la contabilidad y a la publicación a nivel internacional: examen de 1990 (1991). Este manual proporciona nuevas informaciones sobre la actuación de diversas organizaciones internacionales de contabilidad reservando unos capítulos especiales a la contabilidad en África, en los que se aprecian su división en **África anglófona, África francófona y África lusófona** (61).

El Desarrollo de la contabilidad en África, un desafío para los años 90 (1990): En esta obra se analizan los aspectos generales de la normalización contable en África y la situación normalizadora concreta en cada país africano (62).

Entendemos que la ONU debería ampliar sus relaciones con el CAC y con otros organismos regionales de contabilidad en África, trabajando directamente con los expertos del continente en la mejora de las condiciones de la investigación en el campo contable y contribuyendo así al desarrollo de la contabilidad internacional que conducirá a la necesaria armonización internacional.

En relación a la OCDE, nos limitaremos a destacar la siguiente publicación: **"Armonización de normas contables: logros y perspectivas "** (1986): dentro de los aspectos analizados en esta obra, subrayamos la descripción de la situación de la

normalización contable en Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Japón, Noruega, Suiza y Reino Unido. También se ha puesto de manifiesto la actuación de varias organizaciones internacionales de Contabilidad como por ejemplo la CE, IASC, la propia OCDE y la ONU, sin olvidar el trabajo del profesor Kinzonzi Mvutukidi elaborado bajo el auspicio de la OCDE con el título de "El papel del Consejo Africano de Contabilidad y el Desarrollo del Sistema Contable Africano de Referencia (SCAR)" (63). Como se ha mencionado con anterioridad, los trabajos de SCAR se encuentran en fase de ejecución.

Esperamos que tal iniciativa siga adelante y que la OCDE intente organizar otros trabajos similares a los que se unirán más expertos contables africanos con interés en el enriquecimiento del referido tema que conducirá a la armonización a escala regional como paso previo hacia la normalización contable internacional.

En lo que se refiere a la IASC, esta institución publicó 31 NIC en el período comprendido entre enero de 1975 y diciembre de 1992. Dichas normas internacionales están siendo aplicadas en los siguientes países de África (64):

En Malawi y Ghana, países de escasa tradición contable, las normas contables de la IASC se consideran como guía de actuación contable obligatorias evitando así el costoso proceso de adaptarlas o discutir otras normas que tuvieran en cuenta las peculiaridades nacionales.

En cambio, Egipto, Kenya y Nigeria están desarrollando la estandarización contable considerando las normas de la IASC como marco de referencia para el establecimiento de sus reglas contables nacionales.

En la relación al IFAC, la transmisión y divulgación de sus normas en África se hace de la misma manera que la observada con anterioridad con las normas de la IASC, es decir, unos países consideran estas normas como de aplicación directa y otros prefieren adaptarlas a su realidad.

En cuanto a la CE, su mayor esfuerzo se centra en reducir las diferencias de la contabilidad y la auditoría en los Estados miembros a través de las Directivas. En la CE está el origen de las dos grandes áreas de influencia de la normalización contable: **la anglosajona y la continental** que en África se concretan en el área de influencia anglosajona y en el área de influencia latino-francesa, respectivamente.

Además de la influencia de las organizaciones internacionales en la contabilidad de los países de África, Enthoven en la década de los 70 dice que la normalización contable en los países del tercer mundo y en particular en África, no depende sólo de la experiencia adquirida directamente en las antiguas metrópolis, sino también por las organizaciones internacionales y regionales de contabilidad. En este contexto, este autor ha propuesto diversas estrategias para la asistencia técnica de carácter multilateral en el campo de la contabilidad y que se concretan mediante las siguientes vías o fuentes (65):

- a) **A través de las firmas internacionales de contabilidad y de auditoría,** como por ejemplo Arthur Andersen Coopers & Lybrand, Price Waterhouse, Ernest & Winey, Arthur Young, Deloitte, Haskins & Sells y Touche Rose (66). Puede ilustrarlo el caso mencionado anteriormente de Angola y Ruanda donde actúa la firma americana Technoserve, INC y el caso de Zaire donde trabajan cuatro firmas de contabilidad o de auditoría:
- Coopers and Lybrand International
 - Price Waterhouse International
 - Berger, Block, Kirschen and Schillerens, y
 - Chazal du Mee and Co (67).
- b) **Mediante cooperación entre las instituciones nacionales privadas y oficiales de la normalización contable:** A título de ejemplo basta recordar la cooperación existente entre el **"Chartered Institute of Management Accountant"** del Reino Unido y las organizaciones nacionales de Zimbabue como el **"Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe"** (ICAZ), el **"Zimbabwe Institute of Public Finance and Accountancy"** (ZIPFA) y la **"Zimbabwe Association of Accounting Technicians"** (ZAAT). En el acuerdo firmado, el **"Chartered Institute of Management Accountant"** estableció su filial en Zimbabue en un intento de contribuir directamente al proceso de desarrollo de la contabilidad en Zimbabue (68).

Otro ejemplo podría ser el acuerdo firmado entre la "**Association of Certified Chartered Accountants**" del Reino Unido y el "**Accountants Training Institute**" de Botswana en materia de organización del sistema de educación y formación y la realización de exámenes comunes con vistas al reconocimiento de los títulos de expertos de contabilidad otorgados en ambos países.

- c) A través de la **cooperación mutua** entre las organizaciones internacionales de desarrollo y las organizaciones nacionales de contabilidad: Ejemplos que reflejan esta situación son el Centro de las Naciones Unidas para las Empresas Transnacionales, el Banco Mundial y la Organización Internacional de Trabajo que realizaron estudios sobre las necesidades de África en materia de contabilidad mediante un cuestionario dirigido a los gobiernos, organismos nacionales de contabilidad, gabinetes de expertos contables y otros organismos interesados.

El objetivo fundamental era obtener informaciones concretas y adecuadas que culminarían con la elaboración de un trabajo sobre la normalización contable en África. Dicho trabajo se ha publicado en 1990 bajo el título: "El Desarrollo de la Contabilidad en África" (69). Dentro de las organizaciones internacionales aquí mencionadas podemos resaltar que el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional dan asistencia técnica y financiera para la formación en el campo de la contabilidad macroeconómica, de la contabilidad empresarial, de la contabilidad presupuestaria y de la fiscalidad (70).

- d) **Centros regionales de contabilidad.** Algunos países de África han conseguido construir unos centros de formación contable de ámbito regional para promover el desarrollo de la profesión contable en ciertas regiones del mundo. A título de ejemplo, vamos a enumerar el caso de Senegal que posee el "**Centre Africain d'Etudes Supérieures de Gestion**" que es un instituto regional que acoge a los candidatos procedentes de países miembros de la "**Comunidad Económica de África Occidental**", sustituida actualmente por la "Unión Aduanera y Económica de África Occidental".

En este contexto, el referido Centro ha puesto un programa de perfeccionamiento de auditoría internacional de 900 horas al que acuden anualmente de 25 a 30 universitarios y profesionales que trabajan en el campo de la Contabilidad, procedentes de la Comunidad Económica de África Occidental. Esto les permitirá obtener el título de experto contable en el ámbito regional que les posibilitará para asumir las funciones de inspector de finanzas, de auditor interno o externo tanto en la administración pública como en empresas privadas o públicas, e incluso, ocupar un puesto en un gabinete de consultores (71). Otras iniciativas similares han sido llevadas a cabo en Mozambique donde el Ministerio de Hacienda a través del Banco Nacional de este país lanzó un proyecto para la formación de profesionales de contabilidad en países de África lusófona (Angola, Cabo Verde, Guinea Bissau y, Santo Tomé y Príncipe).

- e) **Intercambio de personal académico**, como el caso de la Universidad de Abiyán (Costa Marfil), que en 1986 ha conseguido poner en marcha un plan de intercambio de personal académico con la Escuela Superior de Gestión francesa mediante un programa de estudios de "master" de Ciencias y Técnicas Contables y Financieras que conducen a la obtención de un diploma de estudios contables de gran prestigio en el África francófona. En 1989, Francia reconoció este diploma convalidándolo al nivel francés correspondiente. Finalmente en 1991, se introdujo en la misma institución los estudios de especialización que conllevan a la obtención de un diploma de post-grado en gestión contable y financiera (72).
- f) **Empresas multinacionales**. En el forum internacional celebrado en París bajo el auspicio de la OCDE sobre la armonización de normas contables, el entonces Ministro de Economía y Hacienda, Mr. Pierre Bérégovoy dijo que: "La multiplicación de empresas multinacionales y el crecimiento de su actuación económica refuerza la urgencia en la armonización internacional de las normas de contabilidad" (73), lo que implicará la adopción de normas contables uniformes tanto para los países de donde proceden las empresas multinacionales como en los receptores de las inversiones. Así, las empresas multinacionales que ejercen sus actividades económicas en países en vías de desarrollo están contribuyendo a la formación de contables locales en los países receptores (74).

Notas al Segundo Capítulo

- (1) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique, un défi pour les années 90", New York, 1990, pág. 1.
- (2) Ibidem, pág. 2.
- (3) Ibidem, pág. 3.
- (4) OCAM: "Plan Comptable Général", 1ª Edition, Yaoundé, Noviembre 1970, parte introductoria, pág. III.
- (5) OCDE: "Harmonisation des Normes Comptables", París, 1986, pág. 120.
- (6) ONU: "Le Développement de..." op. cit., pág. 1.
- (7) J.H. Enthoven: "Accounting Systems in the Third World Economies", North-Holland Publishing Company Amsterdam-New York-Oxford, 1977, pág. 117.
- (8) Ibidem, pág. 110-207.
- (9) Ibidem, pág. 208-214.
- (10) OCDE: "Le rôle du Conseil Africain de Comptabilité et le développement du Systeme Comptable Africain de Référence", op. cit. pág. 117-118.
- (11) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international: examen 1990", New York, 1990, pág. 184.
- (12) OCDE: "La Réforme Comptable dans les pays d'Europe Centrale et Orientale", París, 1991, pág. 13.
- (13) Montesinos Julve, Fr. J.: "La Planificación Contable" Universitat de Valencia, Valencia, 1988, pág. 60-62.
- (14) OCDE: "Harmonisation des Normes Comptables", op. cit., pág. 117.
- (15) Ibidem, pág. 118.
- (16) Ibidem, pág. 118-119.
- (17) ONU: "Le Développement de la Comptabilité", op. cit., pág. 2-11.
- (18) Ibidem, pág. 118.
- (19) J.H. Enthoven, op. cit., pág. 213.

- (20) ONU: "Le Développement...", op. cit., pág. 118.
- (21) Ibidem, pág. 111.
- (22) Marqués Edmond: "La Comptabilité et l'homme: Perspectives internacionales" en "L'Enseignement et la Recherche face aux Sciences Comptables en mutation", Montreal y Québec, 1986, pág. 209.
- (23) ONU: "Le Développement de..." op. cit., pág. 3.
- (24) Enthoven, A. J. H.: op. cit., pág. 588-589.
- (25) Kinzonzi, Mvutukidi: "Le rôle du Conseil Africain de Comptabilité et le développement du Système Comptable Africain de Référence" en "Harmonisation des Normes Comptables", París, 1986, pág. 119.
- (26) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Introducción a la Contabilidad Internacional", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988, pág. 122.
- (27) Montesinos Julve, V.: "Las normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1980, pág. 41.
- (28) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 16.
- (29) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Introducción a la Contabilidad Internacional", op. cit., pág. 68.
- (30) OCDE: "La Réforme Comptable dans les pays d'Europe Centrale et Orientale", op. cit., pág. 13.
- (31) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 1-2.
- (32) Ibidem, pág. 1.
- (33) ONU: "Questions relatives...", op. cit., pág. 198.
- (34) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 149.
- (35) Ibidem, pág. 175.
- (36) Bell Bell, J.M., Phillips, A., Raulet C. y Sabatier, P.: "Comptabilité Générale - Plan OCAM", Edition Dunod, París, 1987, pág. 64.
- (37) Kinzonzi, Mvutukidi: "Le rôle du Conseil Africain de Comptabilité et le Développement du Système Comptable Africain de Référence (SCAR)", op. cit., pág. 119-120.

- (38) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 17-18.
- (39) Kinzonzi, Mvutukidi: "Le rôle du Conseil...", op. cit., pág. 120.
- (40) Ibidem, pág. 121.
- (41) Ibidem, pág. 120.
- (42) Ibidem,
- (43) ONU: "Questions relatives...", op. cit., pág. 201.
- (44) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 19.
- (45) ONU: "Questions relatives...", op. cit., pág. 200.
- (46) Ibidem, pág. 199-200.
- (47) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 18.
- (48) Sánchez Fernández de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 590.
- (49) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 17.
- (50) Ibidem, pág. 17-19.
- (51) ONU: "Questions relatives...", op. cit., pág. 201.
- (52) Ibidem, pág. 198.
- (53) Ibidem, pág. 16.
- (54) Ibidem, pág. 201.
- (55) ONU: "Le Développement de la Comptabilité..." op. cit., pág. 19-20.
- (56) Sánchez Fernández de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 576.
- (57) ONU: "Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Contabilidad de Informes", New York, 1984, pág. 3-4.
- (58) Ibidem, pág. 1.
- (59) Ibidem, pág. 10.
- (60) ONU: "Aplicación de las Normas de Auditoría en los Países en vías de desarrollo", New York, 1991, Prefacio.

- (61) ONU: "Questions relatives..." Op. cit., prefacio.
- (62) ONU: "Le Développement de la Comptabilité", prefacio.
- (63) OCDE: "Harmonisation des Normes Comptables", París, 1986, pág. 120-121.
- (64) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC", 2ª edición, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Madrid, 1990, pág. 33.
- (65) Michael Lafferty, A.C.A.: "Accounting in Europe", Woodhead-Faulkner Ltd, Cambridge, 1975, pág. 375.
- (66) ONU: "Le Développement de la Comptabilité" , op. cit., pág. 175.
- (67) Ibidem, pág. 175-176.
- (68) Ibidem, pág. 181-183.
- (69) Ibidem, pág. 2.
- (70) Enthoven, op. cit., pág. 110.
- (71) Ibidem, pág. 21.
- (72) Ibidem, pág. 21.
- (73) OCDE: "Harmonisation des Normes Comptables", op. cit., pág. 9.
- (74) Enthoven, A.J.H.: Op. cit., pág. 110.

CAPITULO TERCERO

LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN DISTINTOS PAÍSES DE ÁFRICA

1. La normalización contable en África Anglófona o Anglosajona
2. Normalización contable en África Francófona
3. Normalización contable en África Lusófona
4. Normalización contable en África Hispanófona

CAPÍTULO TERCERO

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN DISTINTOS PAÍSES DE ÁFRICA

NORMALIZACIÓN CONTABLE

Como se ha puesto de manifiesto en capítulos anteriores, la normalización contable en África resulta de la experiencia adquirida por los países de las ex-colonias de este continente ante sus antiguas metrópolis mediante los lazos históricos y culturales otrora existentes entre ellos. Esto implica básicamente la utilización en estos países de las fuentes de derecho contable procedentes de los siguientes documentos básicos:

- Las "Companies Act" del Reino Unido en los **países anglosajones** de África.
- El Plan Contable de la OCAM o del Plan Contable francés en países africanos del bloque **latino francés**.
- Las diversas fuentes procedentes de las organizaciones internacionales de contabilidad como: ONU, OCDE, IASC, IFAC y UE.

Así, para hacer posible la redacción de la situación normalizadora en cada uno de los países de África mencionados a lo largo de este capítulo hemos dirigido un cuestionario a auditores, personal académico, empresarios, instituciones y distintos profesionales, en el que contemplan las siguientes preguntas:

1. a) ¿Qué institución se encarga de la normalización contable en su país?

b) ¿Qué tipo de normalización se práctica en su país? (Indicar con una X).

- Privada

- Pública

- Mixta

2. a) ¿Mediante qué instrumento jurídico se realiza la contabilidad en su país? (Indicar la fecha y decreto de su promulgación).

1.- Código comercial o civil

2.- Derecho de Sociedades

3.- Código de las inversiones extranjeras

4.- Ley fiscal

5.- Ley bancaria

6.- Plan Contable General

7.- Normas Internacionales (IASC, IFAC, UE, otras)

8.- Otros Comentarios

b) ¿Las normas contables de su país están adecuadas con las del Proyecto del SCAR?

3. ¿Qué aspectos contemplan las normas de su país?

- Contabilidad general
- Contabilidad analítica de explotación
- Consolidación de estados financieros
- Otros aspectos

4. ¿Cuáles son los elementos contenidos en las cuentas anuales?

- Balance
- Cuenta de resultados
- Anexo
- Otros elementos

¿Existe obligatoriedad para la publicación de las cuentas anuales?.

5. ¿Qué categorías de contables existen en su país? (Indicar con una X)

- Auxiliares contables
- Técnicos contables
- Expertos contables
- Otras

6. ¿Indicar los nombres de las firmas internacionales de contabilidad o de auditoría que operan en el país?

7. ¿Existe obligación de someter las cuentas anuales a auditoria? ¿En qué supuestos?
8. a) ¿La enseñanza de la contabilidad en el país está adaptada a las normas contables vigentes en el país?

b) ¿Establezca las organizaciones del país que aseguran la formación contable indicando los siguientes datos: nombre de la institución, fecha de su creación, nivel de formación dada y título otorgado, número de diplomados, etc.

Como veremos más adelante, la mayor parte de las respuestas que hemos recibido coinciden con los datos publicados por la ONU entre 1990 y 1991, aunque ello nos permitió poder realizar ciertas críticas y sobre todo, actualizar los datos.

A continuación dedicaremos nuestra atención a los países que integran cada una de las áreas de influencia mencionadas en el capítulo anterior, de modo que tendremos una visión de los países africanos estudiados, así como un enfoque concreto sobre la actuación de cada uno de ellos en el ámbito de la normalización contable. Además de las tres áreas ya conocidas (**África anglófona**, **África francófona** y **África lusófona**) proponemos la cuarta área que es **África hispanófona**.

1.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA ANGLÓFONA O ANGLOSAJONA

Como se ha indicado con anterioridad, las normas contables en África anglófono se basan en las "**Companies Act**" (Leyes de Sociedades) del Reino Unido destacando así el papel importante jugado por las CA de los años 1948, 1967, 1985 y de 1989 que establecen la regulación para la formulación de cuentas y el papel y funciones que debe asumir un auditor independiente.

Dada la relevancia que reviste la mencionada CA de 1985, recordamos que en ella se regula la forma y el contenido de las cuentas anuales que comprenden (1):

- a) El balance
- b) La cuenta de resultados
- c) El anexo
- d) Otros documentos de publicación de informes complementarios: informe de gestión y del auditor.

Como se ve, todos estos documentos son aplicados en las contabilidades de los países africanos del área anglosajona.

En lo que se refiere a los principios contables podemos adelantar que los países anglosajones de África contemplan igualmente en su contabilidad, los cinco

principios fundamentales establecidos en el anexo nº 4, parte II de la CA de 1985 que son (2):

a) **Principio de coste histórico** donde la valoración de bienes o derechos se basa en su valor de adquisición o coste de producción.

b) **Principio de empresa en funcionamiento.** Según este principio, se presupone que la empresa continuará sus actividades durante un tiempo ilimitado. Es decir que la gestión es continuada y la aplicación de los principios no irá encaminada a la valoración del patrimonio a efectos de la liquidación o cesión total o parcial del mismo.

c) **Principio de permanencia de métodos o principio de uniformidad** que requiere el mantenimiento uniforme y consistente de los criterios contables en ejercicios sucesivos.

d) **Principio de prudencia** propone la contabilización de los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. En cambio, los riesgos previsibles y pérdidas eventuales deberán contabilizarse tan pronto como sean identificadas y deberán también tener presente toda clase de depreciaciones.

e) **Principio de devengo:** la imputación de ingresos y gastos deberá realizarse de acuerdo con la corriente real de bienes, servicios o derechos que los mismos representan independientemente del momento de cobro y pago.

Estos cinco principios contables proceden de la CA de 1971 y fueron posteriormente recogidos en la CA de 1981 y últimamente en la CA de 1985; así como en la Cuarta Directiva de la UE. Además de estos cinco principios, se observa igualmente, la utilización de otros principios contables específicos en países anglófonos de África, entre ellos (3):

f) **El principio de no compensación** aplicable entre las partidas del activo y del pasivo y por otro lado entre las partidas de gastos e ingresos exigiendo su valoración de forma separada. Y finalmente,

g) **El principio de identidad** por el que se establece que el balance de apertura del ejercicio deberá corresponder al del cierre del ejercicio anterior.

Vamos a hacer unas breves consideraciones sobre la situación de la normalización contable en los siguientes países de África anglófona:

1. **BOTSWANA**

El "Accountants Act" de 1988 establece el "**Botswana Institute of Accountants**" cuyo objetivo es la regulación y promoción de la profesión contable en Botswana. El "**Botswana Institute of Accountants** entró en funcionamiento en 1990 sustituyendo así a la "**Association of Accountants in Botswana**".

El "**Botswana Institute of Accountants**" es miembro de la IASC y del IFAC.

Su funcionamiento es como sigue:

Una vez analizadas las normas contables de la IASC y del IFAC por la Comisión Técnica y de Investigación del "**Botswana Institute Accountants**", se adaptan tras su promulgación por el Consejo del Instituto. Su aplicación reviste no obstante, carácter facultativo.

A partir del mes de junio de 1990, la "Association of Accountants in Botswana" firmó un acuerdo bilateral con la "**Association of Certified Chartered Accountants**" del Reino Unido para la organización de un sistema común de exámenes que conducirá a los candidatos aprobados en este país, a obtener un diploma de formación contable que les convertirá en miembros de estas dos organizaciones.

El "**Botswana Institute of Accountant**" está constituido por funcionarios del Gobierno, miembros de la profesión contable y representantes de empresas privadas, y así como por personalidades del mundo académico.

El "**Botswana Institute of Accountant**" tiene tres categorías de miembros:

- "**Licensed**" (nivel técnico)
- "**Registered**" (nivel semiprofesional)
- "**Associate**" (nivel profesional)

Los tres niveles mencionados corresponden a los tres niveles del sistema de exámenes. Los niveles técnico y semiprofesional corresponden al personal de poca cualificación y el nivel profesional o "**Associate**", generalmente abarca al personal cualificado del nivel universitario (4).

Como se ha mencionado con anterioridad, Botswana es miembro integrante de la ECSAFA ("The East Central and Southern African Federation of Accountants").

La CA de este país recomienda a las empresas públicas a elaborar sus cuentas anuales. Dichas cuentas deberán someterse a auditoría para su incorporación en el **Registro de Estados Financieros anuales verificados y balances certificados de Sociedades**.

Botswana es un país que se encuentra en fase de expansión económica caracterizada por una carencia de personal experimentado de contabilidad. Según los datos publicados en 1991 por la ONU, Botswana apenas contaba con seis expertos contables nacionales y cerca de 47 extranjeros datos de los que se puede constatar fácilmente su dependencia frente a otros países en materia de contabilidad.

Para intentar superar esta situación se han puesto a funcionar desde 1990 los siguientes tres centros:

- **"Botswana Centre for Accounting Studies"** que ofrece una formación que conduce a la obtención de un diploma de contabilidad y administración de empresas

- El **"Botswana Institute of Administration and Commerce"** que es una institución de formación de personal para los sectores público y paraestatal que cuentan con diferentes áreas de formación como por ejemplo:

- Administración Pública
- Contabilidad de Empresas

Cada un de estos estudios tiene una duración de un año y conduce a los candidatos a la obtención de un diploma de nivel medio.

Por último, el **"Institute of Developement Management"**, ofrece cursos de gestión financiera a nivel de enseñanza secundaria (5).

A pesar de los esfuerzos emprendidos por este país con vistas a mejorar la calidad de la enseñanza de la contabilidad, se observa que:

- La falta de profesores cualificados motiva que la calidad de la enseñanza sea deficiente y esté orientada más a la teoría que a la práctica.

- Hay pocos profesores porque el sector de la educación atribuye una remuneración insignificante en relación a la asignada en el sector privado.

2.- EGIPTO

Las prácticas contables en Egipto se basan en las normas de la IASC sin previa adaptación de las mismas a la realidad local. Su aplicación es de carácter facultativo.

Existen varios organismos de contabilidad en Egipto, entre ellos destacamos a **"Egyptian Society of Accountants and Auditors"** y el **"Syndicate of Commerce" (Accounting and Auditing Division)**, cuyos objetivos fundamentales son la elaboración de los principios contables y un código deontológico de la profesión contable, aunque aún no se han organizado ni son operativos.

A pesar de la falta de una regulación contable propia, la profesión contable goza de gran prestigio en el país. Se constata una fuerte demanda de expertos contables que se incrementó cuando el gobierno introdujo un instrumento legal que fijó los requisitos para llevar la contabilidad a todos los sectores de la economía nacional (6).

De acuerdo con las fuentes de información recogidas del Centro de las Naciones Unidas para las Empresas Transnacionales en 1990 y 1991 y que aún

están en vigor, se observa la existencia de tres posibilidades para ejercer la función de experto contable en Egipto:

a) Trabajar durante ocho años consecutivos en un gabinete de expertos contables antes de inscribirse en el **"Registry of Accountants and Auditors"**.

b) Trabajar durante diez años en un gabinete de expertos contables y aprobar los exámenes periódicamente propuestos por el **"Egyptian Society of Accountants and Auditors"**.

c) Además, una tercera vía para ejercer la función de experto contable es que Egipto es miembro de la **"Asociación Árabe de Expertos Contables"**, organismo analizado en el capítulo anterior, que se dedica al perfeccionamiento del personal mediante seminarios de formación y que organiza los exámenes para la obtención de un diploma de experto contable árabe. La superación de los correspondientes exámenes permitiría el acceso a la profesión.

Pensamos que para una posible mejora de la actividad normalizadora en Egipto sería conveniente:

- Orientar y sensibilizar a la sociedad en general y a los expertos económicos en particular en el sentido de realizar una formación contable en el seno de la Asociación Árabe de Expertos contables a

fin de obtener el diploma de experto contable reconocido en el mundo árabe.

- Establecer un organismo de normalización que actúe en la introducción de los mecanismos para la emisión y control de normas contables y reactivar la operatividad de los organismos ya existentes.
- Regular la profesión contable y en concreto los principios y el código deontológico.
- Mejorar la formación institucional y desarrollar la enseñanza de la contabilidad.

3.- ETIOPIA

De acuerdo con el profesor Enthoven de la Universidad de Texas en Dallas, la "**Etiopia Professional Association of Accountants and Auditors**" mediante el Código Comercial de 1960, ha fijado los deberes y derechos de los expertos contables en aquel país.

En 1963, en las Universidades de Addis-Abeba y en la Haile Selassie I, se establecieron los cursos de gestión de empresas incluyendo la asignatura de contabilidad como una de las más importantes del curriculum. Dicha disciplina era impartida principalmente por profesores norteamericanos utilizando los manuales

editados en los Estados Unidos de América. Es así que, Etiopía en aquel momento se convirtió en el principal centro de formación de expertos contables.

Aprovechamos también para señalar que, en los años anteriores a 1974, la **"Etiopia Professional Association of Accountants and Auditors"** asumió los trabajos para el establecimiento de las normas contables en Etiopía (7).

Así con el cambio del Gobierno de 1974, Etiopía dejó de tener un organismo capaz de controlar las normas y prácticas contables. Por ello, en ocasiones posteriores, el gobierno de Etiopía se ha empeñado en la publicación de normas contables y también ha intentado regular las prácticas relacionadas con las materias de contabilidad. Las normas actualmente seguidas en este país proceden de la IASC y del IFAC. Dichas normas son adoptadas libremente por las empresas según los requerimientos nacionales y sin tener carácter obligatorio (8).

Para desarrollar las actividades de la normalización contable en Etiopía se recomienda la instauración de un programa de asistencia técnica que permitirá:

- Establecer un organismo de contabilidad independiente para organizar los exámenes y otorgar un diploma nacional de contabilidad u otro organismo similar encargado de la adaptación de las Normas Contables Internacionales de la IASC o de la IFAC dentro de las posibilidades de emisión de normas contables propias.

- Mejorar las competencias de los profesores o formadores de contabilidad pensando en el perfeccionamiento del material didáctico y de los diversos equipos utilizados (p.e. ordenadores y aplicaciones informáticas).

- Reforzar los lazos entre escuelas, universidades y el sector privado en el sentido de desarrollar la formación en empresas de varios sectores de la economía nacional organizando cursos de perfeccionamiento para empleados del sector público y privado.

4.- GAMBIA

La "**CA**" vigente en Gambia se basa en la del Reino Unido de 1948 que ha sido mencionada en el capítulo anterior. Las normas contables en Gambia proceden igualmente de las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC, pero no se impone su obligatoriedad en materia de contabilidad y publicación. La profesión contable está representada por la "**Gambia Association of Accountants**" creada en 1979. Esta organización aún no tiene un estatuto oficial, por lo que se intenta el respeto de las normas contables mediante un código deontológico aunque sin apoyo jurídico.

Por ello, la "**Gambia Association of Accountants**" está últimamente tratando de convencer a las autoridades competentes del país a decretar una Ley para su establecimiento oficial.

En este país se observan que todas las empresas paraestatales están obligadas a someter sus cuentas a auditoría al cierre del ejercicio. En cambio, las empresas del Estado recurren directamente al control realizado por el Auditor-General.

La "**Gambia Association of Accountants**" está administrada por voluntarios y cuenta con 48 miembros, entre los cuales 18 tienen una calificación reconocida (seis son nacionales y el resto son extranjeros vinculados a algunas organizaciones británicas como por ejemplo la "**Association of Certified Character Accountants**") (9). Además conviene señalar que la "**Gambia Association of Accountants**" es miembro integrante del "**Accounting Bodies of West Africa**".

Existen dos establecimientos que aseguran la formación de contabilidad. Se tratan del "**Management Development Institute**" que forma técnicos contables (nivel del bachillerato) destinados al sector público y del "**Gambia Technical Training Institute**" que ofrece cursos de formación para los auxiliares contables (10).

5.- GHANA

La profesión contable en Ghana está regulada por las disposiciones del "**Accountants Act**" de 1963 que establece el "**Institute of Chartered Accountants**". Este Instituto es miembro integrante del ABWA y posee un Comité que examina las normas contables y de auditoría del Reino Unido y de la IASC, que a su vez son adaptadas teniendo en cuenta la idiosincrasia del país.

El "**Institute of Chartered Accountants**" tiene su propio sistema de exámenes basado en la legislación financiera y fiscal nacional, y que permite a los candidatos obtener un diploma (11).

6.- KENYA

La profesión contable en Kenya está muy desarrollada. El "**Institute of Certified Public Accountants of Kenya**" es una asociación profesional de expertos contables oficialmente reconocida que establece las normas de contabilidad y publicación mediante los principios contables generalmente aceptados y las normas de la IASC.

Según fuentes de las Naciones Unidas en 1990, el "**Institute of Certified Public Accountants of Kenya**" tenía 1.350 miembros y en 1991, 1.600 expertos contables siendo el responsable de la deontología en Kenya (12). Se supone que este número ha aumentado en los últimos años hasta situarse en aproximadamente 2.000 sin que hayamos podido confirmar este extremo en el momento de concluir nuestra investigación por falta de respuesta a los requerimientos enviados. En esta organización participan también los funcionarios del Tesoro Público y de otros organismos públicos similares vinculados al sistema financiero del país.

La demanda de contables como en cualquier otro país africano es muy fuerte. Más de la mitad de los expertos contables existentes han estudiado en el propio país donde obtuvieron un título nacional de contabilidad. La calidad de la

enseñanza superior de la contabilidad es satisfactoria. Asimismo, existe un número reducido de expertos extranjeros.

La enseñanza de contabilidad se imparte en el **"Kenya Institute of Administration"**, y en el **"Kenya Accountants and Secretariat of National Examination Board"**. Las dos organizaciones analizadas imparten una formación correspondiente a los tres niveles de estudio: auxiliar, técnico y experto contable (13).

7.- LESOTHO

La profesión contable en este país está regulada por la **"Accountants Act"** de 1977 que fue posteriormente modificada mediante la **"Accountants (Amendment) Act"** de 1984 que establece el **"Lesotho Institute of Accountants"** creado con la financiación del programa irlandés para cooperación bilateral con Lesotho. Esta Institución fija las condiciones para el acceso a la profesión contable en otras palabras, es el responsable de la educación y organización de exámenes para acceder a las categorías de técnicos y expertos contables. Elabora igualmente las normas y principios contables y de auditoría a partir de las adaptaciones hechas de las normas de la IASC y del IFAC.

Las mencionadas CA de 1977 y 1984 hacen obligatoria a todas las sociedades, la presentación de sus cuentas anuales al **Registro de estados financieros de Sociedades** donde entregarán igualmente un informe de auditoría.

En cambio, la "**Audit Act**" de 1973 recomienda a las empresas paraestatales proceder a la verificación de sus cuentas ante el "Auditor-General" (14).

En Lesotho, el "**Centre for Accounting Studies**" creado en 1977 da una formación contable eficaz y concede títulos correspondientes a los tres niveles: Licensed, Registered y Chartered.

Los primeros expertos contables de este centro terminaron sus cursos en 1985. La calidad de la enseñanza impartida en el "**Lesotho Institute Accountants**" es muy apreciada por las empresas.

En esta línea se observa que la demanda de contables en Lesotho no es muy considerable dado que el Gobierno ya había tomado las medidas necesarias creando el "**Centre for Accounting Studies**" mencionado en párrafos anteriores y otros centros de formación contable. El "**Lesotho Institute Accountants**" tienen su propio sistema de organización de exámenes para la obtención de un diploma nacional de experto contable. Dicho sistema ha sido puesto en marcha en 1978 con la colaboración de Sudáfrica.

Lesotho cuenta con otros dos colegios que ofrecen los cursos de contabilidad: el "**Commercial Training Institute of Lesotho**" que asegura la formación de la contabilidad elemental para auxiliares contables y, el "**Lesotho Institute of Public Administration**" que se dedica a cursos de formación de corta duración destinados básicamente al personal del sector público. Por otro lado,

existen gabinetes de expertos contables que imparten otros cursos de aprendizaje en contabilidad cuya formación puede realizarse en el país o en el extranjero (15).

8.- LIBERIA

El "**Business Cooperation Act**" de 1976 menciona escuetamente la obligación para las empresas liberianas de tener libros y cuentas (Diario, Mayor y otros documentos similares). Pero esta Ley no contiene instrucciones de fondo y no se pronuncia sobre la realización de la auditoría, ni sobre su ejercicio.

La legislación fiscal tiene los Reglamentos Administrativos que establecen algunas directrices contables que las empresas liberianas tienen que cumplir. Entre ellas, podemos destacar el Reglamento Administrativo nº 5 que fija las normas mínimas sobre las informaciones a contener en los distintos libros contables y el Reglamento Administrativo nº 15 en el cual se indican los requisitos que deberá cumplir el auditor, aunque no indica las normas particulares a seguir para la realización de su trabajo. Establece también que todas las empresas que alcancen una cifra de ventas superior a 150.000 dólares deberán ser sometidas a auditoría por el Ministerio de Hacienda.

Las prácticas contables vigentes en los Ministerios se basan en la utilización de la partida doble o anfigrafía y están muy influidas por la doctrina norteamericana pues la mayor parte de los especialistas liberianos fueron formados en los Estados Unidos de América (16).

En esta línea de análisis del recorrido histórico de este país, se puede evidenciar que Liberia es la república independiente más antigua de África y el único país de este continente que nunca ha sido gobernado por una potencia extranjera. Fue fundada en 1847 por esclavos liberados procedentes de los Estados Unidos de América. Con la ayuda de sociedades filantrópicas, como por ejemplo, la **"American colonization society"**, más de 11.000 africanos habían sido repatriados a Liberia en 1.860. Sin embargo, los que se establecieron formaron una sociedad elitista que durante muchos años ha dominado a los otros 30 grupos étnicos de estas tierras, principalmente los pueblos Kpelle, Bassa y Gio. Desde 1926, poco después de que la Compañía Firestone Rubber of America obtuviera una concesión para plantar árboles de caucho, el Gobierno de Liberia ha seguido una política de "puertas abiertas" para las inversiones extranjeras principalmente a las Compañías multinacionales americanas que hizo más notable la influencia de los Estados Unidos en Liberia.

Las empresas públicas y privadas se someten a las regulaciones contables impuestas por los organismos internacionales (ONU e IASC) y por firmas de contabilidad y auditoría que operan en el país entre las que cabe mencionar Coopers and Lybrand, Price Waterhouse, Pannel Kerr and Forester y Bordaman and Co.

La profesión contable en Liberia es ejercida por el **"Liberian Institute of Certified Public Accountants"**. Esta institución fue fundada en 1933 aunque su entrada en funcionamiento no se produjo hasta 1980 lo que nos lleva a pensar que

esta falta de operatividad ha sido originada por la poca atención que este Gobierno ha prestado al sector contable. El texto constitutivo del "Liberian Institute of Certified Public Accountants" establece los siguientes objetivos (17):

- "Normalizar las prácticas contables y promover el desarrollo y adopción de principios contables generalmente reconocidos en Liberia.
- Controlar y defender los intereses y el estatuto de sus miembros y del público.
- Examinar y declarar competentes a las personas que poseen una formación adecuada en contabilidad".

Los fraudes y abusos generalizados en Liberia motivaron que el "**General Auditing Office**" ordenara la verificación de las cuentas de todas las empresas públicas, iniciativa que se ha concretado con la estrecha colaboración de algunas firmas internacionales del sector mencionadas con anterioridad.

Desde la perspectiva educativa y formativa, unos pocos contables obtienen su diploma en la Universidad de Liberia y se inscriben posteriormente en el "**Liberian Institute of Certified Public Accountants**" donde sin exámenes previos son declarados **expertos contables**. Además de la Universidad de Liberia, el "**Institute of Public Administration**" y el "**Booker T. Washington Institute**" ofrecen también seminarios destinados a los funcionarios públicos (18).

9.- ISLAS MAURICIO

En Mauricio operan dos organismos de contabilidad: la "**Association of Accountants of Mauritius**" creada en 1938 y el "**Mauritius Accounting and Auditing Standards Committee**" creado en mayo de 1989. El primero no tiene carácter oficial y funciona como una asociación no lucrativa que tiene dos categorías de miembros: **miembros cualificados** que poseen una titulación de contabilidad reconocida y **miembros asociados** que ejercen la función de contabilidad sin tener la correspondiente titulación. La "**Association of Accountants of Mauritius**" no tiene un sistema de exámenes y tampoco posee un código de profesión contable.

En cambio, el "**Mauritius Accounting and Auditing Standards Committee**" está encargado de elaborar y publicar las normas de contabilidad y de Auditoría basadas en las normas contables del Reino Unido y de las organizaciones internacionales como la ONU, IASC e IFAC (19).

Dentro de las cuestiones tratadas por el "**Mauritius Accounting and Auditing Standards Committee**" destacamos (20):

- La publicación de métodos contables
- Aspectos contables relacionados con el inmovilizado material e inmaterial y correspondiente amortización
- El estado de evolución de la situación financiera, y

- La evaluación de existencias y trabajos en curso

En diciembre de 1988 se ha promulgado el "**Stock Exchange Act**" de 1988 que regula las operaciones en la bolsa de valores en el país, lo que ha originado la creación de un organismo especializado denominado "**Exchange of Mauritius Ltd**".

Asimismo se ha observado que la mayoría de los expertos contables de este país eran miembros de la "**Chartered of Certified Accountants**" del Reino Unido y además en su mayoría habían nacido en el propio país.

La formación contable se adquiere en la Universidad de Mauricio. Por otra parte, la "**Chartered of Certified Accountants**" organiza seminarios destinados normalmente a estudiantes de los últimos cursos de la universidad, así como a candidatos propuestos por las respectivas empresas.

10.- **MALAWI**

En 1981, Malawi adoptó el "**Public Accountants and Auditors Act**" que regula la profesión contable en Malawi. Mediante esta Ley se establecieron los siguientes organismos de contabilidad: "**Public Accountants examinations Council** y el **Malawi Accountants Boards**" y reconoció oficialmente a la "**Society of Accountants of Malawi**" ya creada en 1969 por un grupo de expertos contables extranjeros entre ellos ingleses y sudafricanos. Estos tres organismos interdependientes constituyen el cuadro básico de la profesión contable en Malawi.

De acuerdo con las **CA** en aplicación en Malawi, todas las sociedades de responsabilidad limitada y los principales organismos del derecho público de este país están obligados a someter sus cuentas a una auditoría independiente (21).

Como se señaló en el párrafo anterior y según información recogida directamente en el "**Malawi Accountants Boards**" en marzo de 1994, el sistema contable adoptado en Malawi es similar al existente en el Reino Unido y se complementa con las normas de la IASC contenidas en el CA de 1984 de Malawi. Además se puede afirmar que Malawi es miembro integrante de la "**East Central and Southern African Federation of Accountants**" y que forma parte de los países de la llamada área anglosajona que se caracteriza porque no existe un plan de cuentas.

El "**Malawi Accountants Boards**" se encarga de la regulación de la profesión contable, registra los técnicos y expertos contables, supervisa la enseñanza de la contabilidad y organiza los exámenes de esta misma disciplina en el país.

El "**Public Accountants Examinations Council**" por su parte, que funciona bajo el auspicio del "**Malawi Accountants Boards**", se encarga de elaborar los programas de exámenes de Contabilidad. El "**Public Accountants Examinations Council**" está constituido por un consejo de ocho miembros, la mitad perteneciente a la "**Society of Accountants of Malawi**". Cabe al "**Malawi Accountants Boards**" el nombramiento de los miembros que deberán presidir los exámenes.

El "Public Accountants Examinations Council" en el ejercicio de su función administra el sistema de exámenes organizado conjuntamente con la asociación británica de la normalización contable. La primera fase de estos exámenes se realiza en Malawi y la segunda en el Reino Unido. Así finalizados estos exámenes, los aprobados pueden solicitar su admisión a la "Chartered of Certified Accountants" o al "Malawi Accountants Boards".

El Colegio de Contabilidad de Malawi, el "**Malawi College Accountancy**" creado con la asistencia del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo y la Organización Internacional de Trabajo (OIT) se dedica a la formación de técnicos y expertos contables nacionales (22).

Como resumen de los tres organismos contables antes mencionados, la "Society of Accountants of Malawi" es la única organización contable de Malawi que vela por la profesionalidad de los contables, elabora las normas de contabilidad y de auditoría, asegura la formación profesional y registra todos los contables y expertos contables instalados en Malawi. La "Society of Accounting of Malawi" tiene tres categorías de miembros: los miembros a tiempo completo, que son los que aprueban los exámenes de "Public Accountants Examinations Council" y tienen por lo menos una mínima experiencia comprobada por la "Society of Accountants of Malawi", los miembros ejecutantes o auxiliares contables (*practising*) y el *diplomate* equivalente al técnico contable.

11.- NAMIBIA

Las normas contables actualmente en vigor en Namibia son las del "**Public Accountants and Auditors Board**" de Sudáfrica. Dichas normas están basadas en los principios contables generalmente aceptados norteamericanos y en las normas de la IASC.

La profesión contable en Namibia está representada por la "**South West Africa Institute of Chartered Accountants**" que es una asociación dependiente del "**South African Institute's Cape Society of Chartered Accountants**". Sus miembros están igualmente inscritos en el "**Public Accountants and Auditors Boards**", que es una organización normalizadora de Sudáfrica mencionada en el párrafo anterior. También los candidatos que pretenden ser expertos contables deben preparar sus exámenes en el Instituto de Sudáfrica para los expertos contables patrocinados por el "**Public Accounting and Auditors Board**" (23).

A nuestro entender, la influencia de las normas contables de Sudáfrica en Namibia se debe a la evolución político-histórica de este país caracterizado porque cuando los europeos ocuparon África a fines del siglo XIX, los alemanes declararon al territorio que hoy es Namibia protectorado germano. Los alemanes fueron posteriormente expulsados por los sudafricanos en 1915 durante la primera guerra mundial. En 1920 la Sociedad de Naciones dio un mandato a Sudáfrica para gobernar este país. En 1985, Namibia se independizó e instaló un Gobierno

auténticamente namibiano. Pero a pesar de la independencia alcanzada, la influencia de Sudáfrica en Namibia sigue hoy presente en varios sectores de la economía nacional y en particular en la enseñanza y el campo de la normalización contable.

Las autoridades de Namibia están empeñadas en crear las condiciones para la instauración de un sistema contable en el país. Como pasos previos se ha establecido un cuadro jurídico y legal que establecerá los mecanismos para la elaboración de las normas contables. En este momento se encuentra en elaboración un Proyecto de Ley con vistas a crear un Comité namibiano independiente (24).

12.- NIGERIA

El "**Nigerian Accountancy Standards Board**" es el organismo nigeriano independiente de la Administración Pública que establece normas contables en el país. Estas normas afectan a la contabilidad de todos los sectores de la economía nacional cuya aplicación resulta facultativa. Dichas normas en su mayor parte son procedentes del Reino Unido y de la IASC. Así en 1989 el "**Nigerian Accountancy Standards Boards**" en cumplimiento de sus tareas publicó normas relativas a la contabilidad de las amortizaciones en empresas nigerianas (25).

A nivel superior, el "**Institute of Chartered Accountants**" surge como responsable de la deontología de los miembros de la profesión contable y organiza los exámenes que conducen a la obtención de un diploma de expertos contables

para el ámbito nacional reconocido en los países del área anglosajona. Se estimaba en 1990, la existencia de 3.280 expertos contables nacionales en Nigeria entre los cuales el 80 por 100 son titulares de un diploma obtenido en el extranjero y el resto en el "Institute of Chartered Accountants" o en otra institución similar (26).

También nos parece conveniente recordar que fue en Nigeria en 1982 donde se fundó el "Accounting Bodies of West".

El sistema de enseñanza de contabilidad en Nigeria necesita ser mejorado. Todo esto podrá ser posible con la introducción de un programa de asistencia técnica en el campo contable que podrá contribuir a:

- Ayudar al "**Nigerian Accountancy Standards Board**" a instituir normas contables propias y obligatorias sobre todo en lo referente a las obligaciones jurídicas en materia de publicación de informes.
- Sistematizar los mecanismos de control para el cumplimiento de las normas contables, tanto en el sector público como en el privado.
- Y por último, desarrollar el sistema de la educación en general y en concreto, el que se refiere a la contabilidad.

13.- SIERRA LEONA

El "**Institute of Chartered Accountants**" de Sierra Leona fue creado en 1988, para el desarrollo y la regulación de la profesión contable.

Las prácticas contables en Sierra Leona son regidas por las leyes británicas vigentes desde hace 40 años. Dichas normas han tenido su origen en la C.A. de 1938 del Reino Unido que fue modificada dos años antes de la independencia de Sierra Leona en 1961. Como se puede observar, el capítulo 249 de la "Revised Edition of Laws Ordinance" de 1959 de este país modificada por las Resoluciones nº 39 de 1959 y nº 4 de 1960 traza los siguientes aspectos: tratamiento y publicación de la cuenta de resultados, el balance de las empresas privadas y estatales, la obligación para las empresas de tener libros de cuentas y la exigencia de que los estados financieros deberán reflejar una imagen fiel de la situación financiera de la empresa (27).

En esta misma línea, se observa que las secciones 130 y 132 de las CA utilizadas en este país, establecen las normas de auditoría aplicables en empresas privadas, fijan los requerimientos de nombramiento y destitución de un auditor, así como la determinación de su remuneración. También se refiere al establecimiento del informe de auditoría empresarial y al acceso a los libros de cuentas y de otros documentos solicitados por el auditor.

La contabilidad pública por su parte se rige por el "**Financial orders**" de 1954 que fue posteriormente modificado en 1963, y que indica los libros de cuentas y documentos a establecer por cada departamento ministerial u otros organismos similares de carácter público.

Los contables cualificados en este país son muy pocos, según datos publicados por la ONU en 1990, ya que en el año 1989 contaba con cerca de 40 expertos contables nacionales registrados.

En la actualidad, hemos podido recabar datos directamente de personalidades del mundo académico y empresarial de Sierra Leona (pues las estadísticas oficiales están anticuadas y resultan poco fiables) estimándose la existencia de no más de 80 expertos en el primer trimestre de 1994.

La formación contable está asegurada por diversos establecimientos públicos y privados entre ellos se destacan (28): las escuelas secundarias profesionales y los institutos técnicos como por ejemplo, **Cardinal Institute** (Freetown), el "**Teacher's Training College**", los institutos técnicos de Freetown de Kenema y el **Twede Institute** (También en esta población). El "**Institute of Public Administration and Management**" es una institución dependiente del Fourah Bay College que organiza seminarios de corta duración sobre temas de contabilidad. Al final de 1993, dicho instituto había puesto en marcha un programa de cursos de contabilidad en Sierra Leona, cuyo objetivo es la preselección de candidatos para asistir a la segunda fase organizada posteriormente por el "**Institute of Chartered**

Accountants" del Reino Unido. La aprobación en la segunda fase de estos exámenes conducirían a los interesados a la obtención del título de expertos contables (29).

14.- SOMALIA

La contabilidad en Somalia es muy elemental. Según datos obtenidos en el Ministerio de Hacienda de Somalia en 1990, no existía ningún organismo profesional de contabilidad. Los técnicos y expertos contables existentes en el país son aproximadamente 100, algunos de ellos obtuvieron su diploma en "**Somali Institute for Development of Administration**", institución que se dedica a la formación mediante la impartición de cursos de duración bienal. Existe también el "**Technical Teachers Education College**" que ofrece un programa similar pero de dos años. El nivel de estudios en ambos casos es elemental y los candidatos que deseaban obtener una mejor cualificación profesional tenían que hacerlo en el extranjero (30).

Para una posible armonización contable a nivel nacional se puso en marcha un **Sistema Contable Unificado** a finales de la década de los ochenta para las empresas estatales. Desgraciadamente, este sistema no llegó a funcionar por falta de personal contable competente en el país (31).

15.- SUDÁFRICA

Según datos obtenidos de la Delegación de la firma Price Waterhouse instalada en Johannesburg en Sudáfrica, podemos mencionar lo siguiente:

Las normas contables en Sudáfrica se emiten por el "**South African Institute's of Chartered Accountants**" y están fundamentalmente basadas en las siguientes fuentes (32):

a) La CA de 1973 que fija los aspectos relacionados con los formatos de información contenida en los estados financieros y para la realización de una auditoría contable anual.

b) Los principios contables generalmente aceptados aprobados por el "**Public Accounting and Auditors Board**", una de las asociaciones de normalización contable más relevante de Sudáfrica.

c) Y mediante la adaptación de normas contables de la IASC.

En Sudáfrica funciona igualmente, el "**South African Institute's Cape Society of Chartered Accountants**" que es una asociación de ámbito regional que incluye, además de la propia Sudáfrica a Namibia mediante el "**South West Africa Institute of Chartered Accountants**".

Los principios contables en uso en Sudáfrica son los siguientes (33):

- Principio de empresa en funcionamiento
- Principio de correlación de ingresos y gastos
- Principio de continuidad
- Principio de prudencia y
- Principio del precio de adquisición

El "**Corporated Reporting**" publicado en 1988 por el profesor Everingham de la Universidad de Ciudad del Cabo se refiere también a los siguientes elementos: formatos de balance y de cuenta de resultados, estados financieros de los grupos (consolidación de grupos), estado de tesorería e informe de gestión.

Además de las tres fuentes de normas antes mencionadas, existe una nueva fuente de normas que son las que actualmente emite la Bolsa de Valores (Johannesbourg Stock Exchange) (34).

Para ser experto contable en Sudáfrica, los candidatos deberán realizar sus exámenes en el Instituto Sudáfricano de expertos contables (South African Institute of Chartered Accountants), que es superiormente coordinado por el "**Public Accountants and Auditors Boards**". Una vez aprobados estos exámenes y después de un período de prácticas de tres o cinco años consecutivos según los casos, se entrega el título de **experto contable** ("Chartered accountant") (35).

En nuestra opinión, con la reciente abolición de la política de "apartheid" en Sudáfrica en 1993 y si este país consiguiera frenar el éxodo de profesionales expertos hacia el Reino Unido y utilizar su experiencia en la formación de nuevos expertos para el recién creado Estado, la sustitución de los antiguos especialistas coloniales se hará de forma gradual y la economía de este país se mantendrá próspera.

16.- SWAZILANDIA

El "**Swazilandia Institute of Accountants**" se estableció mediante el "**Accountants Act**" de 1985 que tiene por finalidad regular la profesión contable.

De conformidad con la CA de 1912, todas las sociedades de Responsabilidad Limitada están obligadas a realizar anualmente una auditoría de sus estados contables.

El Gobierno de Swazilandia ha encargado al "Swazilandia Institute of Accountants" el establecimiento de las normas contables nacionales a partir de las adaptaciones de las normas internacionales de la IASC.

La contabilidad pública, por su parte, está regida por el "**Finance and Audit Act**" de 1967 que obliga al Estado y sus órganos dependientes a someterse a una verificación de cuentas ante el **Auditor-general**. Las cuentas e informes de tal auditoría deberán ser publicadas (36).

El "Swazilandia Institute of Accountants" y el "Chartered Association of Certified Accountants" del Reino Unido se han puesto de acuerdo para organizar exámenes comunes para la cualificación de expertos contables en los países respectivos.

Swazilandia es un país que se encuentra en fase de expansión económica. En este marco, la entrada masiva de inversiones sudafricanas tenderá a incrementar la demanda de expertos contables. En 1992 se registraron 110 expertos contables en Swazilandia, entre ellos, el propio Ministro de Hacienda de Swazilandia, Mr. Dlamini que había obtenido su diploma en el extranjero, concretamente en los Estados Unidos (37).

La formación contable en Swazilandia podrá adquirirse en el mencionado "Swazilandia Institute of Accountants", en la Universidad de Swazilandia o en el "Swazilandia Institute of Management and Public Administration" especializado este último en la formación de los funcionarios públicos. Buen número de candidatos de este país adquieren su formación en el Instituto Sudafricano de expertos contables (38).

17.- TANZANIA

La profesión contable en Tanzania está bien regulada y organizada. El "National Board of Accountants and Auditors", es un organismo público creado en 1972 mediante la ley denominada "Accountants and Auditors Registration".

De acuerdo con dicha Ley se atribuyeron las siguientes funciones al "National Board of Accountants and Auditor" (39):

- "Promover la educación y la formación en el campo de la contabilidad, la auditoría y otras disciplinas complementarias.
- Organizar los exámenes de contabilidad y otorgar los títulos correspondientes.
- Regular las actividades y las conductas de los contables y auditores.
- Realizar el registro de contables y auditores".

Por otro lado, existe la "**Tanzania Association of Accountants**" de carácter privado. Limita sus actividades a organizar conferencias sobre algunos aspectos dudosos de las normas ya divulgadas.

El "**Audit Corporation Act**" de 1968 ha creado una sociedad pública que llevará a cabo la actividad de auditar las empresas estatales con el objetivo de garantizar una buena gestión de los fondos públicos.

En el campo de la formación contable se puede resaltar que existen dos grandes instituciones que ofrecen cursos de contabilidad en este país. Se tratan del "**Institute of Development Management**" y del "**Institute of Finance Management**".

Hay también la oportunidad de realizar estos cursos en la Universidad de **Dar-es-Salaam** donde se imparten las asignaturas de Nociones Fundamentales de Contabilidad Financiera, Contabilidad Analítica y Auditoría que conducen a la obtención de un diploma de alto nivel ofrecido en este país (experto contable) (40).

El "National Board of Accountants and Auditors" en definitiva, es un organismo oficial supervisado por el Ministerio de Hacienda y la "Tanzania Association of Accountants" (de carácter privado), y que constituyen un claro ejemplo de normalización contable **mixta** o **híbrida**.

18.- UGANDA

Hasta 1991 se observaba que la normalización contable no estaba aún regulada y no existía ningún tipo de organismo profesional de contabilidad en Uganda (41). Los intentos hechos por algunos expertos contables a título individual para convencer a las autoridades gubernamentales de aprobar un decreto para el establecimiento del "**Institute of Certified Public Accountants of Uganda**" nunca merecieron especial atención de las autoridades competentes del país (42).

Como se ve, la falta de interés ha provocado que los estudiantes que pretendían ejercer las funciones de expertos contables deban realizar estos cursos preferentemente en centros especializados del Reino Unido o de Sudáfrica.

De acuerdo con lo expuesto, la contabilidad de la empresa en Uganda funciona según los criterios impuestos generalmente por la propia empresa o mediante normas internacionales de la IASC adaptadas a la realidad empresarial.

La contabilidad del sector público en Uganda está regulada por el "**Public Finance Act**" que establece los estados financieros que deben publicar anualmente las empresas del sector público. Entre ellos, el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el anexo y un cuadro que indique las entregas de estas empresas al Presupuesto General del Estado. Esta Ley recomienda también a las empresas públicas y paraestatales someter anualmente sus estados financieros al Auditor-General

En este mismo sentido en 1986, el "**Institute of Public Administration**" de Kampala (capital de Uganda) en colaboración con el "**Glasgow College of Technology**" irlandés empezó a gestionar un programa de formación de tres meses con vistas a mejorar las competencias profesionales de los contables públicos, pero dicho programa fue abandonado por falta de recursos (43).

Además, Uganda cuenta con el "**National College of Business Studies**" de Nakawa y de cuatro centros regionales del "**College of Commerce**" que ofrecen una formación contable muy teórica y elemental que no permitirá a los candidatos ejercer la función de contable con eficiencia.

Esperamos que en un breve futuro, el gobierno de este país examinará las propuestas presentadas por los expertos contables con vistas a aprobar un Decreto que materializará la creación del **"Institute of Certified Public Accountants of Uganda"** una de cuyas funciones más importantes será la elaboración de normas contables y de Auditoría.

19.- ZAMBIA

El **"Zambia Institute of Certified Accountants"** se estableció mediante el **"Accountants Act"** de 1982 y del **"Accountants (Qualification for Registration) Regulations Act"** de 1984. De acuerdo con esta ley el **"Zambia Institute of Certified Accountants"** regula la profesión contable en Zambia, aunque en realidad este instituto no elabora sus propias normas de contabilidad y de auditoría, adoptando directamente normas de la IASC, del IFAC o las del Reino Unido sin adecuarlas a las condiciones reales del país (44).

A partir de 1985, el **"Zambia Institute of Certified Accountants"** con la colaboración de la **"Chartered Association of Certified Accountants"** del Reino Unido empezó a administrar un sistema de exámenes comunes que contempla los siguientes niveles de formación:

- Diploma de contabilidad de Zambia
- Diploma del auditor del Estado

- Certificado en "Accounting and Business Studies" para los auxiliares de contabilidad.

La mayor parte de los actuales miembros del "Zambia Institute of Certified Accountants" adquirieron su formación en el extranjero, principalmente en el Reino Unido y en Sudáfrica.

Existen igualmente otras instituciones de gran prestigio en Zambia, entre ellas destacan (45):

- La Universidad de Lusaka, que forma especialistas en contabilidad.
- El **Evelyn Hone College** fundado en Lusaka en 1972 (46). Este Instituto fue reestructurado con financiación de la UE y puesto de nuevo en funcionamiento en octubre en 1988, pasando a denominarse "**Evelyn Hone College of Applied Arts and Commerce**" que se encarga de la formación de los técnicos contables.
- **Chingola Accounting Training College** que acoge a los empleados de "Zambia Mines" y del "Zambia Institute of Technology", ambos pertenecientes al Departamento Técnico y de Formación profesional y que dan una formación contable destinada a auxiliares contables y

- El "**National Institute of Public Administration**" en Lusaka que se dedica a la formación mediante cursos con una duración de tres años de los funcionarios públicos y que conduce a la obtención del diploma de auditor del Estado (47).

20.- ZIMBABWE

La profesión contable en Zimbabwe se realiza bajo el auspicio del "**Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe**" creado durante la época colonial mediante el "**Accountants Act**" de 1918 y que tiene por objetivo, registrar las personas habilitadas para el ejercicio de las funciones del Auditor de Zimbabwe y regular las diferentes actuaciones del mismo.

Las normas y principios contables son examinados por el "**Accounting Practices Board**", un Comité independiente que reagrupa a los representantes de la profesión contable, de los poderes públicos y de los círculos de negocios. El "**Accounting Practices Board**" hace recomendaciones sobre la adopción de algunas normas de la IASC o del IFAC. Dichas normas son de aplicación obligatoria y utilizadas en el sector paraestatal, en las administraciones públicas, locales y en empresas privadas. En otras palabras se puede decir que el "**Accounting Practices Board**" vela por el respeto a las normas y principios contables (48).

Las actividades del Estado se rigen por el "**Audit and Exchequer Act**" que define las normas contables de las administraciones locales, como por ejemplo las

obligaciones para el establecimiento del Presupuesto anual en los plazos indicados, la publicación de cuentas y el informe de auditoría, etc.

En Zimbabwe, existen los siguientes organismos nacionales de contabilidad (49):

1) El **"Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe"** analizado con anterioridad.

2) El **"Zimbabwe Institute of Public Finance and Accountancy"** creado en 1984 que ofrece la calificación de experto contable del sector público. El prestigio de este instituto y la calificación del título que confiere han sido bien acogido por el personal del **"Controller and Auditor General's Office"**, un tipo de servicio general de inspección y auditoría.

3) **"Zimbabwe Association of Accounting Technicians"**, que también se ocupa del registro de personas habilitadas que poseen el título de experto contable. Pero la ejecución de esta tarea está dominada por el **"Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe"** que parece ser el más operativo y más reconocido en el plano internacional.

En nuestra opinión, no vemos una clara separación entre las funciones que asumen el **"Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe"** y el **"Zimbabwe Association of Accounting Technicians"**. Así para evitar cualquier duplicación de las

tareas que resulten similares, pensamos que sería conveniente unificar ambos organismos nacionales a fin de que la nueva institución pueda contribuir y ocuparse de los trabajos para la organización de exámenes de contabilidad y de la formación contable en todos los sectores de la economía del país dejando como siempre, la actividad de las recomendaciones y del cumplimiento de normas y principios contables al "Accounting Practices Board".

2.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA FRANCÓFONA

De acuerdo con lo mencionado en el capítulo anterior, uno de los condicionantes de la normalización contable en África Francófona es la existencia de un **Plan Contable** de carácter obligatorio que podrá ser elaborado a diferentes niveles, pudiendo distinguirse los siguientes planes (50):

- Planes contables nacionales
- Planes contables sectoriales, y
- Planes contables de empresa

Los **Planes contables nacionales** son elaborados y aplicados en el ámbito nacional. Como ejemplo podemos indicar el Plan Contable General de Benin y el de Marruecos. A estos planes se subordinan los **planes contables sectoriales** elaborados a partir de las adaptaciones de los primeros y utilizados a nivel más específico de un sector determinado. Por ejemplo el Plan Contable sectorial para

agricultura de Gabón promulgado por la Resolución 20/8 de la UDEAC-34 en 1989 (51) . En Francia por ejemplo, a estos planes se les denominan "Guías contables profesionales" (52) y Normas de Adaptación del Plan General de la Contabilidad o simplemente **Adaptaciones sectoriales** en España (53).

Por último, los **planes de empresas** se constituyen a partir de las adaptaciones elaboradas en las empresas a partir de los **planes nacionales y sectoriales**. Por ejemplo el Plan Contable de Air Gabón (Compañía Aérea de Gabón).

De un modo general, estos planes permiten la contabilización de las operaciones financieras y la presentación de los estados financieros normalizados y se refieren a los siguientes aspectos (54):

- a) Establecer los lazos entre la contabilidad nacional y la contabilidad de las empresas.
- b) Establecer las comparaciones interempresas e intersectorial.
- c) Agregar y analizar las cuentas de las empresas a nivel sectorial o nacional.

La mayoría de los países africanos tienen (al nivel de su banco nacional o del Ministerio de Hacienda), un servicio central de balance que permitirá realizar la consolidación sectorial o nacional de balances, cuentas de resultados y otros datos

importantes, como por ejemplo, el valor añadido. La existencia de un plan contable a nivel empresarial sería muy útil e impondría un sistema único y uniforme para la recogida de datos tanto a nivel micro como macroeconómico.

Como puede comprobarse, la normalización contable en los países de África francófona se basa en un texto básico denominado **Plan Contable** de carácter obligatorio conocido por el nombre de **Plan OCAM**. Dicho plan está elaborado por un organismo de carácter público u oficial, generalmente el Ministerio de Hacienda directamente o a través de un órgano dependiente del mismo que asume la responsabilidad de la presidencia. La mayor parte de estos países africanos francófonos han creado una institución para la normalización contable a la cual se le ha asignado un nombre similar al utilizado por la institución oficial francesa para la normalización contable, el **“Conseil National de Comptabilité”** (Consejo Nacional de Contabilidad).

En el marco del cumplimiento de sus funciones, se admite la posibilidad de integrar en su seno a los siguientes representantes (55).

- a) Las asociaciones profesionales (en el caso de la normalización mixta).
- b) Los usuarios de la información contable como por ejemplo administradores de empresas e instituciones para la formación y la enseñanza.

- c) Diversos representantes del gobierno (Tesoro público, bancos y planificación).

Como veremos, la implantación del Plan OCAM en cada país del África francófona siempre ha estado acompañada por la introducción de unas normas contables complementarias adaptadas a la realidad concreta de cada uno de los países intervinientes en el sistema.

Dada la importancia que reviste el Plan OCAM en la contabilidad de los países de África francófona, procedemos al análisis de este instrumento normalizador a continuación:

Como ya hemos mencionado, el Plan OCAM fue adoptado en la Conferencia de los Jefes de Estado y de Gobierno de la OCAM realizada entre el 26 y 27 de enero de 1970. Entre los apartados incluidos en el mismo se destacan los siguientes (56):

- Introducción
- Principios
- Cuadro contable
- Terminología, modalidades de funcionamiento de cuentas y normas de valoración
- Elementos de síntesis o cuentas anuales.

Vamos a continuación a analizar cada uno de estos apartados:

a) Introducción

En la parte introductoria del Plan OCAM, se trata de poner de manifiesto la necesidad de la implantación del Plan OCAM que conducirá al alcance de la armonización a nivel de los países de Africa francófona. Se ha considerado el Plan OCAM como un buen instrumento para la enseñanza y formación contables, así como el papel relevante jugado por el Plan General Contable francés de 1947, y el revisado de 1957 en la elaboración del mismo.

La introducción del Plan traza también los más importantes hitos que han conducido a la formulación del Plan OCAM, desde la **concepción** (toma de esta iniciativa por los países de la **Unión Aduanera de África Central** como Chad, Congo y República Centroafricana en 1967), **realización y adaptación** (fijación de las líneas generales y ajustes correspondientes) hasta la promulgación del mismo en 1970 en Yaundé, capital de Camerún.

b) Principios

Respecto a los principios contables sólo se han presentado los tres siguientes en el Plan OCAM Promulgado en 1970:

- Principio de continuidad (uniformidad)

- Principio de prudencia, y
- Principio de identidad entre el balance inicial de un ejercicio y el final del precedente.

Estos principios son los mismos que han sido descritos en el epígrafe anterior para los países africanos anglófonos.

En la actualidad y por la propia dinámica de la contabilidad, estos países de África francófonā no tardarán en adoptar los principios más relevantes dictados por la Cuarta Directiva de la UE. Se añadirían así los siguientes principios:

- Principio de empresa en funcionamiento
- Principio de devengo
- Principio de no compensación
- Principio del precio de adquisición

También estos principios han sido mencionados en epígrafe anterior.

c) Cuadro de Cuentas

El Plan OCAM comprende un cuadro contable dividido en 9 clases distintas de cuentas que van desde la 1 a la 9 sin que aparezca referencia alguna a la clase generalmente conocida por el nombre de **cuentas especiales, de orden o cuentas**

extrapatrimoniales. El cuadro de cuentas en el Plan OCAM se estructura de la siguiente manera (57):

CUADRO 19		
CUADRO CONTABLE DEL PLAN OCAM		
NATURALEZA DE CUENTAS	Nº DE LA CLASE DE CUENTAS	DENOMINACION DE CLASE DE CUENTAS
CUENTAS DE BALANCE O DE SITUACION PATRIMONIAL	1	Cuentas de capitales permanentes
	2	Cuentas de valores inmovilizados
	3	Cuentas de existencias
	4	Cuentas de terceros y regulación
	5	Cuentas financieras
CUENTAS DE GESTIÓN	6	Cuentas de cargas por naturaleza
	7	Cuentas de Productos por naturaleza
CUENTAS DE RESULTADOS	8	Saldo característicos de gestión
CUENTAS ANALÍTICAS	9	Cuentas analíticas

FUENTE: Elaboración propia.

De acuerdo con el cuadro mencionado se pueden hacer las siguientes reflexiones:

a) Las cuentas de las clases 1 a 5 en este Plan se denominan **Cuentas de balance o cuentas de situación patrimonial**.

b) Las cuentas de las clases 6 y 7 se denominan **cuentas de gestión**. Una particularidad observada en el Plan OCAM es que las cuentas de la clase 8 conocidas por **cuentas de resultados** se designan como **Saldos característicos de gestión**.

c) Las cuentas de la clase 1 a 8 corresponden a la **contabilidad general, contabilidad financiera o contabilidad externa**. En cambio las de la clase 9 corresponde a la **contabilidad analítica o contabilidad interna**.

La contabilidad general tiene como objetivo (58):

- 1) "Exponer la situación activa y pasiva del patrimonio.
- 2) Determinar los resultados globales de explotación del ejercicio y el resultado neto final, habida cuenta de las pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores".

Los objetivos de la contabilidad analítica expuestos por el Profesor Malló, que son coincidentes, con los previstos en el Plan OCAM, consisten en (59):

- 1) "La determinación de los precios de venta y elementos necesarios para poder llevar un control de rentabilidad realizando un análisis de los ingresos y costes de los productos y servicios.
- 2) Permitir el examen de las condiciones internas de la explotación a través del análisis de los costes de explotación y la observación de su evolución, la comparación de los costes reales y los standard y el análisis de las desviaciones y la investigación de sus causas.
- 3) Suministrar a la empresa las bases de valoración de los elementos del activo: existencias, trabajos en curso e inmovilizaciones".

d) Terminología, modalidades de funcionamiento de cuentas y normas de valoración.

En este apartado el Plan OCAM prevé la descripción de las cuentas incluidas en cada clase añadiéndose la terminología y los conceptos básicos utilizados, los métodos de valoración empleados y los motivos que originarán el cargo y el abono de las referidas cuentas.

De conformidad con el Plan OCAM, los bienes (existencias, inmovilizados y otros similares) son registrados según sus costes históricos:

- Los bienes adquiridos mediante compra se valoran a su **precio de adquisición** que incluye el precio de compra incrementado con los gastos adicionales de transporte, seguros, aduanas y otros similares.

- Los bienes producidos por la propia empresa, se valoran al **coste de producción** que abarca los gastos imputados en la fabricación a los mismos.

- Para los bienes adquiridos a título gratuito se empleará el **valor venal** fijado en función de la continuidad de la empresa.

En torno a las modalidades de funcionamiento de las cuentas, nos limitaremos a mencionar lo siguiente:

Clase 1 Cuentas de capitales permanentes que recogen las cuentas como capital, reservas, remanente a cuenta nueva, subvenciones para compra de equipo, obligaciones y bonos, otros empréstitos y deudas a largo y medio plazo, y provisiones para las cuentas de la clase 1.

Clase 2 Cuentas de valores inmovilizados, aquí se registran las cuentas gastos y valores inmateriales, inmovilizaciones materiales, inmovilizaciones materiales en curso, anticipos y pagos a cuenta de encargos de inmovilizaciones en curso, préstamos y otros créditos a largo y medio plazo, títulos (excluidos los títulos a corto plazo incluidos en la clase 5, cuentas financieras) y amortizaciones y provisiones para los valores inmovilizados.

Clase 3 Cuentas de existencias destinada a las cuentas mercaderías, materias primas y suministros, mermas, embalajes comerciales, productos semiterminados, productos en curso, obras en curso, existencias en consignación y provisiones para las cuentas de existencias.

Clase 4 cuentas de terceros y de regularización que abarca las operaciones relacionadas con las cuentas proveedores, clientes personal, Estado y organismos africanos o internacionales, socios, sociedades interrelacionadas (grupo), acreedores y deudores diversos y provisiones para depreciación de las cuentas de terceros.

Clase 5 Cuentas financieras que se relacionan con el registro de operaciones afectos a empréstitos a menos de un año, préstamos a menos de un año, título a corto plazo, efectos a pagar, efectos a cobrar, cheques y cupones a cobrar, bancos, caja, cuentas de los depositarios de fondos y provisiones para depreciación de las cuentas financieras.

Clase 6 Cuentas de cargas por naturaleza, en ella se encuadran las cuentas destinadas a las operaciones que tienen que ver con el coste de las existencias vendidas, materias primas, suministros, transportes consumidos, otros servicios, cargas y pérdidas diversas, gastos de personal, impuestos y tasas, intereses y dotaciones para amortizaciones y provisiones.

Clase 7 Cuentas de productos por naturaleza donde se registran las cuentas de ventas de mercaderías, producción vendida, producción almacenada, obras hechas por la propia empresa, productos y beneficios diversos, subvenciones de explotación y ajenos a la explotación, intereses y dividendos recibidos, dotaciones para amortizaciones y provisiones.

Clase 8 Saldos característicos de gestión que contemplan las siguientes cuentas: determinación del margen bruto, determinación del valor añadido, determinación de los resultados de la explotación y los ajenos a la explotación, determinación del resultado neto antes del impuesto sobre el resultado y determinación del resultado neto del período a imputar.

Al respecto de estas cuentas de gestión (clases 6, 7 y 8), el profesor Sánchez F. de Valderrama señala que:

"Se mantiene el criterio del plan francés de distinguir y analizar las cargas y productos por naturaleza; asimismo se conserva el principio de la distinción entre un resultado de explotación y un resultado neto que integra los resultados ajenos a la explotación" (60).

Clase 9 Cuentas analíticas de explotación, se destina a las cuentas reflejas, reclasificaciones de cargas y secciones, costes y precios de costes, inventario permanente, desviaciones sobre costes preestablecidos, resultados de la

contabilidad analítica de explotación y otras cuentas afectas a la contabilidad analítica.

El Plan OCAM publicado en 1970 sólo contiene las cuentas principales pero dado su carácter abierto, la creación o introducción de nuevas cuentas ha sido atribuida a los organismos normalizadores de los respectivos Estados. Además se observa la utilización en este plan de un sistema de codificación decimal.

e) Documentos de síntesis.

Los documentos de síntesis equivalentes a las cuentas anuales en el Plan español se resume de la siguiente manera en el Plan OCAM (61):

- El Balance de situación
- El cuadro de saldos característicos de gestión
- El cuadro de traspaso de saldos de cuentas patrimoniales

A continuación se analiza cada uno de estos documentos:

e₁) **El balance:** está constituido a partir de las cuentas de las clases 1 a 5 y comprende el activo y el pasivo. La diferencia resultante de las dos magnitudes se designa neto patrimonial.

En el activo del Plan OCAM se distinguen los siguientes elementos (62):

- Gastos de establecimiento
- Inmovilizaciones (inmaterial, material en curso y otras inmovilizaciones
- Valores de explotación (existencias)
- Valores realizables a corto plazo (cuentas de terceros del activo)
- Valores disponibles

En cambio, el pasivo en sentido amplio contiene los siguientes elementos:

- Capitales propios (capital, reservas, remanente a cuenta nueva, subvenciones para equipo)
- Amortizaciones y provisiones
- Deudas a largo y medio plazo
- Deudas a corto plazo

En el Plan OCAM el balance de situación presenta bajo la forma horizontal o de cuenta y mantiene la misma estructura que en los planes franceses de 1947, 1957 y de 1982. Este último, por disposición de la Cuarta Directiva puede utilizar también la estructura en forma de lista. También la ordenación de las rúbricas de las cuentas se ha hecho en función de la liquidez creciente en el activo y de la exigibilidad creciente en el pasivo.

Especial mención nos ocupa el hecho de que las amortizaciones figuren en el pasivo; cuestión ésta superada en la información financiera normalmente facilitada en países de economía más avanzada, donde, como es natural, la amortización constituye una fuente de financiación transitoria cuyo aspecto más relevante en la corrección de un elemento del Activo que está supervalorado. Por este motivo, suele incluirse en el Activo a continuación de los elementos a los que corrige con signo negativo (cf. Cuarta Directiva, Planes español, francés...).

e₂) El cuadro de saldos característicos de gestión.

En el cuadro de saldos característicos de gestión se presenta en el "debe" las cargas por naturaleza (cuentas de clase 6) y en el "haber", el conjunto de los productos por naturaleza (cuentas de clase 7) y sirve para determinar las diferentes categorías de resultados y otras magnitudes asociadas como por ejemplo, el valor añadido, el margen bruto, los resultados de explotación y ajenos de explotación y el impuesto sobre el resultado.

En resumen y en nuestra opinión, el cuadro de saldos característicos de gestión surge como un cuadro bien estructurado y destinado a presentar la cuenta de resultados de acuerdo con lo previsto en el Plan OCAM. En la presentación de este cuadro se ha empleado igualmente la disposición horizontal o en forma de cuenta. Para los países de la UE, se prevé también según la Cuarta Directiva, la utilización de la estructura vertical o en forma de lista.

Las principales características de la clase 8 que se estructura en la siguiente manera (62):

Cuenta 80:	Margen bruto
Cuenta 81:	Valor añadido
Cuenta 82:	Resultados de explotación
Cuenta 082:	Resultados ajenos a la explotación
Cuenta 85:	Resultado neto antes del impuesto sobre el resultado
Cuenta 86:	Impuesto sobre el resultado
Cuenta 870:	Resultado neto del período
Cuenta 84:	Plusvalías y minusvalías por cesión de elementos activos inmovilizados.

Nos detenemos en dos aspectos que interesa destacar; valor añadido y margen bruto, que pasamos a analizar.

Según el Plan OCAM, "El **valor añadido** es la diferencia existente entre la producción del período y los consumos intermedios, es decir, diferencia entre la producción vendida, variaciones de existencias producidas y producción de la propia empresa respecto a las materias y servicios consumidos" (63). En forma gráfica:

CUADRO nº 20

CUENTA 81
DETERMINACION DEL VALOR AÑADIDO

<u>Empleos</u> (Consumos intermedios)	<u>Recursos</u> (Producción)
61. Materiales y primeras materias consumidas	80. Margen bruto sobre la actividad comercial
62. Transportes consumidos	71. Producción vendida
63. Otros servicios consumidos	72. Producción almacenada
	73. Trabajos hechos por la empresa por sí misma

FUENTE: Sánchez F. de Valderrama, 1989, pág. 167.

En cambio, el concepto del **margen bruto** inexistente en los planes franceses de 1947, 1957 y 1982, aunque presente en el Plan OCAM ha sido definido como una diferencia entre las ventas y las existencias vendidas o importe del coste directo de compra de las mercaderías vendidas (en empresa comercial) y si se trata de una empresa industrial, este margen bruto sería la diferencia entre las ventas y el coste de compra de las materias incorporadas para su producción (64).

e₃) Cuadro de traspaso de saldos de cuentas patrimoniales

El cuadro de traspaso de saldos de cuentas patrimoniales pretende determinar el origen y la aplicación de los fondos de período. Este cuadro establece la evolución de cuentas patrimoniales a partir de su situación inicial hasta alcanzar su *situación final describiendo los movimientos intervenidos durante el período en referencia*. Por ello, se inscriben los saldos deudores y acreedores de la situación de apertura, los movimientos patrimoniales del período y mediante suma algebraica, podrán obtenerse los saldos deudores y acreedores de la situación patrimonial a la del cierre del ejercicio, a los cuales se añade el resultado neto del período.

El cuadro de traspaso de saldos de cuentas patrimoniales facilita los trabajos para la formulación del balance del cierre (65); pero es discutible que sin practicar ajuste alguno puedan informar sobre los orígenes y aplicaciones de fondos, así como en torno a la variación del fondo de maniobra.

Además es conveniente señalar que el Plan OCAM contiene algunas disposiciones de carácter general que se resumen a continuación (66):

- La contabilidad en los países francófonos de África deberá llevarse en la lengua oficial que es el francés.

- La contabilidad deberá llevarse en la moneda oficial de los respectivos países que es el franco CFA (Comunidad Franco- Africana), moneda actualmente utilizada en las antiguas colonias francesas. La paridad de una unidad monetaria (dólar) respecto a esta moneda en 1994 era aproximadamente de 580 CFA.

- Esta contabilidad se llevará según la **partida doble o anfigrafía**. El principio fundamental de la misma consiste en la separación entre bienes y derechos de un lado y el conjunto de obligaciones por otro (ecuación contable o ecuación del balance). Sistema que fue divulgado por Lucca Paccioli, matemático italiano que en 1494 expuso públicamente esta teoría de forma sistemática, que está inspirada en las investigaciones realizadas con anterioridad por Raymond de Roover y de Federico Melis en algún momento del siglo XIII concretamente en Venecia, Florencia y Génova (67).

- Además, los libros obligatorios según el Plan OCAM eran: Diario, Mayor, Inventarios, diarios auxiliares y otros libros complementarios.

- Por último, el Plan OCAM recomienda como fecha del cierre del ejercicio el 30 de enero de cada año.

Después de analizar los principales rasgos del Plan OCAM, se puede afirmar que constituye el texto de referencia para la elaboración de los planes contables en la mayor parte de los países de África francófona. Aunque esta tendencia está

generalizándose a toda África, como por ejemplo, en los países de las antiguas colonias belgas (Burundi, Rwanda y Zaire), en las antiguas colonias portuguesas (Santo Tomé y Príncipe y Cabo Verde) y en la antigua colonia española, Guinea Ecuatorial.

Analizamos a continuación, la situación que en materia de normalización contable existe en cada país del área que hemos denominado como francófona y que resumimos a continuación:

1.- ARGELIA

Argelia es uno de los tres mayores productores africanos de petróleo, detrás de Nigeria y Libia. Haciendo una breve referencia histórica a este país, puede resaltarse que la mayor parte del mismo fue dominada a principios de 1870, aunque sólo en 1902 Francia logró ejercer el control en todo el territorio. En este período los franceses trataron al norte de Argelia como una extensión de Francia y no como una colonia, y los colonos se dispersaron por todo el territorio del país. Esta fuente histórica nos lleva a creer sin lugar a dudas que las normas contables en la época colonial como también ocurría en otros países africanos eran prácticamente las mismas que las utilizadas en la metrópoli.

En Argelia actúa el **Congreso Superior de Técnicas de la Contabilidad** que es un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda que adopta y ajusta las

normas internacionales de la IASC a la realidad concreta del país y vela sobre todo por la aplicación de las mismas a las empresas privadas y públicas.

En esta misma línea, se observa que las cuentas anuales de las empresas públicas son auditadas por la **Sociedad de Contabilidad Nacional**. En cambio las empresas privadas recurren a los servicios particulares de los gabinetes de expertos contables.

El número de contables diplomados era muy reducido en Argelia en 1990 (alrededor de 56 expertos) (68). Creemos que las medidas de privatización de las empresas llevaba a cabo en el país desde el año 1990 contribuirán al crecimiento de la demanda de contables de alto nivel. Argelia, como miembro de la "**Arab Society of Certified Accountants**", deberá sacar provecho de los foros internacionales, seminarios y cursos de formación organizados por esta institución en el marco del desarrollo de la profesión contable en los respectivos países miembros.

Según fuentes mencionadas por la ONU en 1990, Argelia no posee un Plan Contable y el Gobierno de este país a través del Consejo Superior de Técnicas de Contabilidad está llevando a cabo esfuerzos para introducir un plan contable de ámbito nacional, así como planes contables de carácter sectorial que abarcarán todos los sectores de la vida económica del país. Los datos aquí mencionados nos han sorprendido, dado que el Consejo Africano de Contabilidad, el mayor del

Continente ha sido creado en la Conferencia celebrada en 1979 en Argel (capital de Argelia) país que sigue sin tener un plan contable hasta la presente fecha.

Hemos intentado hacer todo lo posible para actualizar el dato de la probable introducción del nuevo **plan contable** en Argelia. Desgraciadamente no ha sido posible porque existe una situación de violencia en Argelia que motiva que nada funcione en ese país desde que estalló la crisis política provocada por la anulación de los resultados de las elecciones democráticas vencidas por el partido FIS (Frente Islámico de Salvación) hace más de dos años. El abandono en masa de la comunidad extranjera en este país por el asesinato de dos monjas españolas (entre el 18 y 22 de octubre de 1994) y el llamamiento hecho por el Ministro de Asuntos Exteriores español a sus ciudadanos para abandonar Argelia por motivo de la inestabilidad política, constituyen pruebas de la imposibilidad para acceder a la información deseada caracterizando una vez más el papel que puede jugar el factor político en el desarrollo de las normas contables en un determinado país.

2.- BENIN

El **Consejo Nacional de Contabilidad** creado al estilo francés incluso tomando su misma denominación es un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda que se encarga de la normalización contable en Benin.

Las normas contables en Benin se centran en el Plan OCAM promulgado por el Decreto 88-005 de 26 de abril de 1988. El código de comercio, el código de inversiones extranjeras y la ley sobre las operaciones bancarias complementan otros aspectos de normas contables y de publicación de informe. Todas ellas son de carácter obligatorio (69).

Según fuentes de información procedentes del Centro de las Naciones Unidas para Sociedades Transnacionales 1992. El Consejo Nacional de Benin cuenta con la **Compañía de Expertos Contables y Comisarios de Sociedades de Benin**. El primero tenía aproximadamente 50 miembros en 1990. En el mismo período la compañía de expertos Contables y Comisarios de Sociedades de Benin contaba con unos 70 contables profesionales. A pesar de los intentos que hemos hecho no hemos podido actualizar estos datos. Sólo añadir que la palabra comisario empleada aquí debe entenderse como **Commissaire aux comptes** que se utiliza en Francia de forma equivalente al término de auditor.

Existen cinco establecimientos que se dedican a la formación de auxiliares y técnicos:

- Instituto Público de Enseñanza Superior para la formación de expertos contable.
- Cámara de Comercio e Industria de Benin para la formación destinada a contables y expertos contables.

- Organización Nacional de Empleados de Benin.
- El Centro de Perfeccionamiento y de Asistencia en gestión de empresas y el Centro Nacional de Formación Contable.

La enseñanza de contabilidad en Benin es esencialmente teórica y no *corresponde a las exigencias de las prácticas empresariales*. Los profesores de contabilidad y de auditoría de alta profesionalidad son muy reducidos existiendo escasez en material didáctico. Hasta 1990, los contables en Benin no constituían una categoría profesional especial y eran considerados como subcategoría de las profesiones de Estadística y de Matemáticas.

Esperamos que el gobierno de Benin mejorará la calidad de la enseñanza para desarrollar la práctica contable en este país.

3.- BURKINA FASO

Es el **Consejo Nacional de Contabilidad**, una organización de carácter oficial integrada en el seno del Ministerio de Hacienda que se encarga de la normalización contable en Burkina Faso.

Como se puede observar, las normas contables en este país vienen recogidas: En el Código de Comercio, en la Ley sobre las Sociedades Comerciales, en el Código de las inversiones extranjeras, en la Ley sobre la Contabilidad

extranjera, en la Ley sobre la Contabilidad y fundamentalmente en el Plan Contable general basado en el **Plan OCAM** adoptado en 1974 (70).

Los resultados alcanzados en la encuesta que hemos realizado a propósito de la normalización contable en Burkina Faso nos lleva a pensar que la aplicación de normas contables es obligatoria en las empresas comerciales, sociedades de responsabilidad limitada e inclusive a las filiales de las multinacionales que operan en el país. Todas las sociedades deberán, en cumplimiento de las normas contables, publicar anualmente en el primer trimestre del ejercicio económico los siguientes documentos: Balance, cuenta de resultado, cuadro de financiación e indicar las políticas contables aplicadas. Deberán igualmente suministrar información de carácter no financiero para la recogida de datos estadísticos (en Bancos y en los Ministerios de la Economía, y de Trabajo y Seguridad Social) como por ejemplo, mano de obra y número de empleados, producción, programas de inversión y el valor añadido (...).

Por otra parte, y según datos que hemos recogido en el Ministerio de Educación de este país, hasta 1991, existían principalmente cinco establecimientos que se dedicaban a la formación contable en Burkina Faso. Se trata del Instituto Universitario de Tecnología, Liceo Técnico Almicar Cabral, Liceo Técnico Central, colegio de la Enseñanza Comercial y Liceo Comercial. Con la excepción del Instituto Universitario de Tecnología que imparte los cursos para la formación de técnicos contables, los restantes sólo forman auxiliares contables.

Además en 1988, fue inaugurada, una Escuela Nacional de Gestión Financiera que pasó a impartir programas de estudios destinados a tres categorías contables: auxiliar, técnico y experto. La duración de estos cursos es de dos años y seis meses para los expertos contables y de dos años para los niveles restantes, que supondrá que los primeros estudiantes incorporados en este centro terminarán su formación entre 1991 y 1992. No podemos juzgar la calidad de formación impartida en esta escuela por falta de datos pero hay una característica que es casi común para todo el sector la Educación en África, y es que los profesores están mal remunerados y los manuales utilizados en la enseñanza son importados; factores que comprometen la calidad de la educación dada en estos países.

4.- BURUNDI

El Consejo Nacional de Contabilidad de Burundi ha sido creado en 1985 y el Director del Tesoro Público fue nombrado Secretario Permanente de este Consejo.

De los datos que hemos recogido de los Ministerios de Hacienda y Educación se puede destacar que a pesar de que Burundi es una antigua colonia belga (independiente el 1 de julio de 1962), su plan contable nacional había sido elaborado con la asistencia técnica de Francia pero inspirándose en el Plan OCAM. El Código de Comercio de 1987 constituye un documento complementario de la normalización contable en Burundi.

La Inspección General del Ministerio de Hacienda se encarga de combatir la corrupción y los fraudes en las empresas públicas, pero la experiencia demuestra que tal tarea no ha sido debidamente cumplida por la falta de personal competente y de recursos para llevar esta acción de forma adecuada.

Pensamos que por esta razón las funciones de la auditoría externa en Burundi son realizadas generalmente fuera del ámbito del Ministerio de Hacienda y vienen aseguradas por las empresas extranjeras como Price Waterhouse, Peat Marwick Goerder (KPHG) y Tremarbeit Coopers Lybrand.

No hay que olvidar que el Plan Contable General de Burundi establece que todas las empresas están obligadas a establecer el balance y la cuenta de resultados de conformidad con los cuadros de síntesis (cuentas anuales) y deberán enviarlos al Servicio de la Administración de Impuestos.

En lo que se refiere a la enseñanza de la contabilidad en Burundi se ha observado la existencia desde 1991, de cuatro escuelas.

- Escuela Superior de Comercio
- Escuela Secundaria de Técnicas Administrativas
- Escuela de Gestión de Mutumba, también de enseñanza secundaria, y el
- Instituto Superior de Gestión de Empresa, una institución de vocación universitaria creada en 1987.

El Instituto Superior de Gestión de Empresa y la Escuela Superior de Comercio, imparten los cursos de contabilidad del nivel superior (expertos contables). En cambio la Escuela Secundaria de Técnicas Administrativas y la Escuela de Gestión de Mutumba se dedican a la formación contable de carácter auxiliar.

Para ampliar nuestro estudio sobre la normalización contable en Burundi, hemos dirigido un cuestionario a distintas autoridades del Ministerio de Hacienda de este país a fin de obtener unas informaciones adicionales sobre el referido tema. Desgraciadamente, no llegamos a recibir ninguna respuesta satisfactoria al respecto y tampoco esperamos recibirlas en un futuro próximo dada la inestabilidad política que se está viviendo actualmente en Burundi por las tensiones tribales que oponen a los Tushi con los Hutus.

5.- CAMERÚN

Según fuentes de información recogidas de la ONU a través del Centro de las Naciones Unidas para empresas Transnacionales en 1990, la contabilidad en Camerún está basada en las normas internacionales de la IASC, que son consideradas como facultativas. Las prácticas contables todavía no han alcanzado el nivel de armonización deseado por lo que cada empresa adopta las normas que les parece más conveniente, excepto en las grandes empresas donde la publicación de los estados financieros se hace de conformidad con los requerimientos de las NIC.

El Ministerio de Hacienda a través del **Comité Permanente del Plan Contable** se encarga de controlar la aplicación de las NIC en las empresas camerunesas y en el cumplimiento de esta tarea, la Dirección Nacional de Impuestos también se suma a los trabajos de control de la aplicación de las normas contables.

Los estudiantes que pretenden realizar sus estudios superiores y ejercer la función de experto contable en Camerún deben hacerlo en el extranjero.

Así para actualizar la información indicada en el párrafo anterior, el día 14 de enero de 1994 dirigimos una carta a la delegación de la firma Price Waterhouse en Camerún, en la ciudad de Douala - Akwa y la respuesta obtenida informaba que:

"El Plan contable actualmente utilizado en Camerún fue elaborado a partir del Plan OCAM ["sin indicar la fecha en la que ha sido promulgado"]. Este hecho nos lleva a creer que el **Comité Permanente del Plan Contable** no sólo se limitará a controlar la aplicación de las NIC a las empresas camerunesas. Por el contrario contribuirá igualmente a la emisión de otras normas que afectarán al referido plan en las próximas revisiones".

6.- CONGO

Las prácticas contables en Congo están regidas por el Decreto nº 77/145 bis de 22 de marzo de 1977 en el que se prevé la aplicación del **Cuadro Contable Nacional** que ha sido elaborado a partir del Plan OCAM-UDEAC, promulgado en 1978 y destinado a todas las empresas públicas, privadas y a las sociedades de la economía mixta, a excepción de las empresas del sector bancario, instituciones financieras y de seguro (71), que deberán regirse por un Plan Contable específico.

En el caso del Congo el “**Commissariat National aux Comptes**” (Comisariado Nacional para las Cuentas) creado en 1984 para ocuparse de la verificación de las cuentas de las empresas públicas es inoperante debido al nivel deficiente que posee su personal. Algunos de sus miembros han abandonado esta institución por falta de apoyo por parte de las autoridades gubernamentales.

De acuerdo con los datos obtenidos mediante el cuestionario dirigido a varios expertos de este país se puede adelantar que en 1988 fue creada una asociación profesional de contabilidad con la denominación de **Asociación Congoleña de Contabilidad** que se rige mediante el Decreto 4/70-UDEAC que establece el estatuto de expertos contables (entre otros aspectos incluyen la selección y admisión de expertos contables).

En 1990 se verificaba en el Congo una falta de legislación que obligaba a las empresas privadas a someter sus estados contables a una auditoría externa e

interna, ésta última llevada a cabo por un auditor profesional desde dentro de la empresa. Esta actuación, en nuestra opinión, no es conveniente pues las puertas de la economía de este país están abiertas a las inversiones extranjeras y la falta de control de los flujos de estas inversiones podrían provocar un desequilibrio en la balanza de pago del país. Algunas empresas por iniciativa propia recurrían voluntariamente a la auditoría de sus estados contables realizadas básicamente por dos firmas internacionales de auditoría: Helios-Artur Young y Petiteau Scacchi.

De este modo, para ejercer la función de experto contable en el Congo tenemos la formación impartida en la Universidad Marien Ngouabi que prepara a los candidatos en el Instituto Superior de Gestión sancionado por un certificado de estudios técnicos superiores de contabilidad con duración de 3 años o a la obtención un master en Finanzas y Contabilidad con una duración de 5 años. Estos cursos generalmente se complementan con unas prácticas empresariales que buscan conciliar la formación teórica a la práctica.

La formación en contabilidad es igualmente impartida en la Cámara de Comercio e Industria y por el Centro Nacional de Gestión en el marco de cursos intensivos de corta duración (entre una y cuatro semanas). Las prácticas empresariales ofrecidas por el Centro Nacional de Gestión a los expertos contables son consideradas de alta calidad. Por otro lado, la Embajada francesa organiza exámenes para los expertos contables pero lamentablemente la tasa de los aprobados nunca ha sido satisfactoria.

Pensamos que sería necesario para el Gobierno congoleño crear un Consejo Nacional de Contabilidad operativo para combatir urgentemente los fraudes y la corrupción existente en el sector público.

7.- CHAD

En base al mismo criterio de recogida de información podemos proporcionar los siguientes datos:

- Las obligaciones en materia de contabilidad y auditoría en Chad vienen prescritas en el **Código de Comercio** que contiene las disposiciones legales aplicables a las sociedades, en el **Código de Impuestos** y principalmente en el Decreto Presidencial en el cual se optó por el Plan y los principios contables de la UDEAC.

- El Plan Contable del Chad tiene igualmente su origen en el Plan OCAM considerado hoy el más utilizado en Africa francófona y se aplica a todas las empresas comerciales e industriales, excepto a las del sector bancario y de seguro que a nuestro entender deberán regirse por planes o normas específicas del sector.

En cambio la regulación relativa a los diferentes departamentos de la administración está enunciada en el **Plan Contable General del Estado** también elaborado por la UDEAC para los países integrantes.

Hasta 1990 no existía un organismo público encargado de verificar las *cuentas anuales de las empresas tanto privadas como públicas*. Esta tarea se desarrollaba a través de las instituciones francesas ("Ordre des Experts comptables et Conseil National de Commissaires aux Comptes") en la misma fecha el "**Ordre National des Experts Comptables Agréés du Tchad**" estaba en fase embrionaria sin que hasta el momento hayamos tenido acceso a datos sobre la puesta en marcha de la misma.

8.- COSTA DE MARFIL

Si a nivel regional costa de Marfil es uno de los países africanos que más ha contribuido a la formulación del Plan OCAM a nivel interno, el **Comité Nacional de la Estadística y Normalización Contable** es responsable de la coordinación y cumplimiento de las normas de contabilidad y auditoría, y en particular del Plan de Cuentas de Costa de Marfil basado en el Plan OCAM adaptado a la realidad local.

Las normas contables que son de aplicación obligatoria están igualmente en el Código de Comercio, la legislación de sociedades, código de las inversiones extranjeras y al Código fiscal.

En este mismo sentido, las empresas son obligadas a facilitar los siguientes estados contables:

Balance, estado de resultados, cuadro de financiación, informaciones relativas al grupo y filiales y han de publicar también otras informaciones complementarias como por ejemplo, el empleo de recursos laborales, la producción y la productividad, los programas de las inversiones y el valor añadido. El Banco de Datos Financieros (BDF) centraliza y controla los estados financieros de todas las empresas privadas que operan en Costa de Marfil.

En el ámbito de la enseñanza de la contabilidad nos limitaremos a destacar el caso de la Universidad de Abiyán donde en 1986 con ayuda francesa se había puesto a funcionar un master en ciencias y técnicas contables y financieras de gran prestigio. En 1991 dichos estudios se ampliaron hasta el nivel del doctorado en gestión contable y financiera. Lamentablemente hasta el momento de cierre de estos trabajos no hemos podido obtener datos concretos sobre el número de los matriculados que hayan terminado los referidos estudios, ni medir el impacto que esta formación ejerce en las empresas de Costa Marfil.

9.- GABÓN

La contabilidad en Gabón está regulada por las leyes y decretos que se exponen a continuación (72):

- Ley de 20 de diciembre de 1973 sobre aplicación obligatoria del plan contable de la OCAM en las empresas.

- La Resolución 20/81 - UDEAC - 341 sobre la adopción del plan contable sectorial agrícola.

- Resolución 5/82 - UDEAC que establece la obligatoriedad a los auditores de certificar la regularidad y la veracidad de las cuentas después del cierre del ejercicio económico.

De conformidad con nuestra carta dirigida a la delegación de Price Waterhouse en Libreville, capital de Gabón con fecha de 15 de enero de 1994 y con la respuesta recibida el de 21 de febrero del mismo año se puede destacar lo siguiente:

El plan contable de Gabón se basa en el Plan OCAM y comprende las siguientes clases:

Clase 1/01 Cuentas de capitales a largo y medio plazo

Clase 2/02 Cuentas de valores inmovilizados

Clase 3/03 Cuentas de existencias

Clase 4/04 Cuentas de terceros y de regularización

Clase 5/05 Cuentas financieras

Clase 6/06 Cuentas de cargas por naturaleza

Clase 7/07 Cuentas de productos por naturaleza

Clase 8/08 Saldos característicos de gestión

Clase 9 Cuentas analíticas de explotación

Como se observa, el cuadro contable es similar al del Plan OCAM aunque con especificaciones propias. Existe un proyecto de Ley que establece la publicación de todos los estados financieros que serán certificados por los auditores, aunque hasta al momento no hemos tenido acceso al texto definitivo del mismo.

10.- GUINEA CONACRY

Guinea Conacry es el primer Estado africano independiente de habla francesa, que después de su independencia en 1958 se quedó al margen de la asociación francófona. La reacción de Francia fue romper las relaciones diplomáticas, interrumpir toda clase de ayuda, retirar inversiones y cerrar su mercado a los productos de Guinea. Pensamos que éstas son las razones que han llevado a la ONU a decir que "El plan de Guinea Conacry es probablemente el único de las antiguas colonias francesas que se diferencia del plan contable francés de 1947/57 y en el de la OCAM de 1970".

En 1986 Guinea abandonó su política de aislamiento aplicada en años anteriores. Esta situación creó un clima favorable que ha impulsado la entrada masiva de las inversiones extranjeras en el país que sin duda incrementará la demanda de expertos contables en Guinea. El gobierno pasó a regular las actividades comerciales e introdujo un nuevo código para las inversiones adaptado a la nueva realidad.

En este marco, en diciembre de 1988, el gobierno mediante el Decreto 038/SGG/PRG/88 publicó la **Ley Contable** donde se marcan las grandes líneas del nuevo plan contable y se establece el **Consejo Nacional de Normas Contables** encargado de elaborar normas y principios de contabilidad para los diferentes sectores. Entre las tareas asignadas a esta institución destacan:

- *Incitar el acercamiento entre las normas contables nacionales y las normas internacionales de la IASC e IFAC.*
- *Introducir la formación de contabilidad en todos los establecimientos de la enseñanza. En la Universidad de Guinea por ejemplo se imparten las asignaturas de contabilidad, auditoría y legislación comercial,*
- *Emitir normas contables y de auditoría.*

Además conviene señalar que el **Consejo Nacional de Normas Contables** asume estas tareas con la colaboración del "**Ordre des Experts Comptables y Comptables Agrées**". Las normas contables en Guinea se establecen de conformidad con el Sistema Contable Africano de Referencia (73).

Por último, en lo que se refiere a la enseñanza de la contabilidad podemos mencionar que la Universidad de Guinea constituye uno de los establecimientos de nivel superior que forma contables de alta especialización dentro de la rama de gestión de empresas y de administración pública (74). El Centro de

Perfeccionamiento en Gestión y el Instituto Politécnico Gamel Abdel Nasser imparten esta misma clase de formación que abarca los siguientes temas:

- La contabilidad por partida doble
- El establecimiento de cuentas de acuerdo con el P.G.C.
- La contabilidad analítica
- La auditoría, fiscalidad, la consolidación de cuentas, regulación de sociedades y las prácticas contables relativas al sector público.

En cambio los cursos de auxiliares contables son impartidos en la Escuela Africana de Contabilidad, en el Centro Informático de Gestión y en el Circulo Científico.

11.- MADAGASCAR

Madagascar es un país de África del este ubicado en una isla descubierta por los portugueses en 1500 y que quedó bajo colonización francesa desde 1896 hasta la fecha de su independencia el 6 de junio de 1960.

Según datos del Ministerio de Hacienda de este país en 1991, la regulación relativa a las sociedades estaba en el plan de cuentas nacional elaborado a partir del Plan OCAM. Este asegura una contabilidad por partida doble y tiene un carácter dualista es decir el plan contable integra las dos contabilidades: la contabilidad

general que contempla las cuentas de la clase 1 a 8 y la contabilidad analítica que se refiere únicamente a las cuentas de la clase 9.

El **"Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés"** es el organismo de normalización contable de Malgache cuyo objetivo consiste en elaborar y publicar las normas contables y el código deontológico de la profesión contable velando asimismo por el cumplimiento de las normas contables tanto en empresas privadas, estatales como en empresas multinacionales, hecho éste último que nos parece un poco sorprendente dado que normalmente las empresas multinacionales que operan en países en desarrollo (en particular en África) establecen su contabilidad en base al plan contable del país de origen.

El **"Ordre des Experts comptables et Comptables Agréés"** trabaja en colaboración con el Instituto Nacional de Contabilidad y de Administración Pública.

En el contexto educacional y de formación contable en Madagascar, puede resaltarse que la Universidad de Madagascar y el Centro de Formación Contable en Antananarivo imparten cursos de contabilidad avanzados. En el caso de la Universidad de Madagascar, esta formación está incorporada a la Facultad de Ciencias Económicas y de gestión empresarial. La formación de auxiliares contables se imparten en las Cámaras de Comercio de Antananarivo y de Mahajanga.

12.- MALI

De la investigación realizada en Mali, se puede poner de manifiesto que el plan contable de Mali, como el de cualquier otro país de Africa francófona, fue elaborado a partir de la estructura básica del Plan Contable francés de 1957 o de OCAM de 1970. Las normas contables en Mali se establecen a través de una Comisión Interministerial creada en 1981. Dicha Comisión está constituida por dos Ministerios distintos: el de la Coordinación Económica y el de Hacienda y tiene como objetivo elaborar y revisar las normas contables, velando igualmente por la aplicación de las mismas. Hasta ahora, los trabajos de la Comisión no han sido satisfactorios dado que cada uno de los Ministerios integrantes elabora normas de forma individualizada y pretende hacer valer las suyas (75).

Respecto a la aplicación y cumplimiento de las normas se señalan que algunas (sin indicar cuales) son de carácter obligatorio y otras de carácter facultativo. Además, se recomienda a las empresas comerciales privadas y públicas, cualquiera que sea su dimensión, la publicación de sus cuentas anuales (balance, cuenta de resultados y otras informaciones complementarias como producción, inversiones, valor añadido).

Además de la Comisión Interministerial mencionada con anterioridad son dos los organismos de contabilidad que operan en Mali. Se trata del "**Ordre des Comptables Agréés et experts Comptables Agréés**" y de la "**Asociación de**

Contables de Mali". El primero se dedica a las actividades de normalización y a la aplicación de principios contables generalmente admitidos. En cambio la **Asociación de Contabilidad de Mali** ofrece algunos seminarios de formación contable de corta duración. Ambas organizaciones contaban con unos 140 miembros en 1990 de los cuales un 90 por 100 tenían un nivel profesional satisfactorio y se encargaban de la formación, perfeccionamiento de contables y de la mejora de normas contables. En la actualidad se supone que este número habría alcanzado los 200 miembros, aproximadamente.

En este mismo contexto la **Oficina Nacional Obrera** y la **Cámara de Comercio** preparan unos seminarios y otorgan diplomas de auxiliares contables y técnicos contables. Sólo a partir de 1988 la "**École des Hautes Etudes Pratiques**" en conjunto con el "**Conservatoire des Arts et Métiers**" de París han puesto en marcha un programa de estudios para la preparación de candidatos para el diploma de **experto contable**.

En definitiva, hemos observado muchas organizaciones contables en Mali, que podrá motivar las dos siguientes situaciones:

a) En el caso de que estas organizaciones trabajen en estrecha colaboración con espíritu de complementariedad y bajo una dirección única, podrán alcanzar un progreso en el campo de la normalización y armonización contable.

b) En contraposición, si las mismas trabajan de forma aislada, nunca podrán alcanzar la meta trazada que es la uniformización de normas para llevar las contabilidades.

13.- MARRUECOS

De acuerdo con los datos publicados en 1990 por la ONU en el manual de "Le Développement de la Comptabilité en Afrique"; en Marruecos se aplican las normas internacionales de la IASC e IFAC. La regulación contable se contiene en el **Código de Comercio** y en la **Legislación Fiscal**.

El Consejo Nacional de Contabilidad que se encarga de la normalización contable en el país, estudia un plan contable que será puesto en marcha en Marruecos afectando a las empresas de todos los sectores de la economía nacional.

La profesión contable está representada por la **Compañía de Expertos Contables** de Marruecos que no posee todavía su estatuto oficial.

Como se ha expuesto, Marruecos es miembro de la ASCA por lo que es lógico que a través de esta organización pueda obtener el apoyo suficiente para perfeccionar su sistema contable y educativo en materia de contabilidad.

Hemos actualizado esta información de 1990 publicada por la ONU mediante la carta que con fecha 17 de marzo de 1994, la firma Price Waterhouse nos ha remitido a través de su delegación instalada en Casablanca.

Así, podemos afirmar que el Plan Contable marroquí fue promulgado el 25 de diciembre de 1992 conteniendo diez clases de cuentas y estructurado de la siguiente manera:

Clase 1 Cuentas de financiamiento permanente que recoge las cuentas de capital social, primas de emisión, reservas, resultados de ejercicio, subvenciones de inversiones, obligaciones y bonos, y otras deudas a largo y medio plazo obtenidas.

Clase 2 Cuentas del activo inmovilizado: En esta clase se registran todos los hechos relacionados con las cuentas de inmovilizados materiales, inmateriales, en curso, los gastos de establecimiento y las inmovilizaciones financieras.

Clase 3 Cuentas del activo circulante (excepto tesorería) que comprenden las cuentas de existencias como mercaderías, materias primas, productos en curso, productos semiterminados, subproductos, productos terminados, clientes, deudores diversos, cuenta personal-deudor y cuenta socio-deudor. En el Plan OCAM las cuatro últimas cuentas aquí mencionadas están en la clase 4 de Cuentas de terceros y regularización.

Clase 4 Cuentas de pasivo circulante: aquí se contemplan las cuentas de proveedores, acreedores, organismos sociales (seguridad social, pensiones...), diversas retenciones del Estado, cuenta personal-acreedor y cuenta socio-acreedor (capital a reembolsar y dividendos a pagar).

Clase 5 Cuentas de tesorería: en esta clase se registran los cheques, tesorería, cheques postales y otros valores a cobrar.

Clase 6 Cuentas de cargas: estas cuentas son comparables a las de la clase 6 del Plan OCAM y comprende las siguientes cuentas: compras de mercaderías, materias primas y otros suministros, diversos servicios consumidos, gastos de personal, impuestos y tasas, dotaciones para amortizaciones e intereses a pagar.

Clase 7 Cuentas de productos: esta clase podrá compararse a la del Plan OCAM **Productos por naturaleza** (o ventas e ingresos). En ella se integran las siguientes cuentas: ventas de mercaderías, de productos acabados, obras hechas por la propia empresa, variaciones de stocks, subvenciones a la explotación, intereses y dividendos recibidos.

Clase 8 Cuentas de resultados: donde se presenta las cuentas de resultado de explotación, margen bruto, valor añadido, excedente bruto de explotación, resultado financiero, resultado corriente, resultado no corriente y resultado después de impuestos. Esta clase en el Plan OCAM se denomina **saldos característicos de gestión**.

Clase 9 Cuentas analíticas: esta clase incluye las cuentas reflejas, cargas reflejas, productos reflejos, secciones analíticas (aprovisionamiento, producción, distribución), resultados reflejos, inventario permanente y otras similares.

Clase 0 Cuentas especiales: esta clase contempla las cuentas del balance de apertura y se transfieren de acuerdo con las circunstancias en distintas cuentas comprendidas entre las clases 1 a 5 o en cuentas de resultados.

Tanto en el Plan OCAM como en el presente, las cuentas de las clases 1 a 8 se destinan a la contabilidad general, y las de la clase 9 a la contabilidad analítica de explotación. El Plan OCAM no hace ninguna referencia a las cuentas de la clase 0 por no constar en el mismo.

Además conviene señalar que los estados de síntesis en modelo simplificado o normal (equivalente a las cuentas anuales en modelo abreviado o normal en terminología española) en el Plan Contable marroquí comprenden los siguientes elementos:

a) modelo simplificado cuenta con:

- El Balance
- La Cuenta de Productos y Cargas (Pérdidas y Ganancias)
- El Estado de informaciones complementarias que comprenden los cuadros siguientes: de inmovilizaciones, de amortizaciones, de provisiones, de afectación (distribución) de resultados, estado de distribución de capital y el valor añadido.

b) modelo normal que comprende:

- El Balance
- La Cuenta de Productos y Cargas
- El Estado de saldo de gestión que tiene de un lado el cuadro de formación de resultados y por otro lado la capacidad de autofinanciación.
- El Cuadro de financiación se compone de las dos siguientes partes: la primera es la **síntesis de las masas del balance** y la segunda es la que identifica los **recursos y sus empleos**, y
- El Estado de informaciones complementarias que abarca las tres subpartes siguientes:

1) Principales métodos contables de valoración específicos a la empresa y los cambios introducidos en el mismo.

2) Informaciones complementarias al balance y a la cuenta de productos y cargas, y distintos cuadros como el de inmovilizaciones, de amortizaciones, cuadros de títulos de participación, de los préstamos, de las provisiones, de resultados netos, resultados después de impuestos y tasas y el valor añadido.

3) Otras informaciones complementarias, donde se encuentra el estado de reparto del capital, el cuadro de distribución de resultados, el cuadro de operaciones en divisas contabilizadas a lo largo del ejercicio, las dotaciones y los acontecimientos de mayor relevancia.

En resumen, puede afirmarse que a pesar de la introducción de algunas especificaciones concretas en el Plan Contable de Marruecos, su origen es el Plan OCAM de 1970.

14.- MAURITANIA

En Mauritania el **Consejo Nacional de Contabilidad** se estableció en enero de 1983 mediante el Decreto 83-027. Depende del Ministerio de Hacienda y contaba en 1990 con sólo 25 miembros permanentes, entre ellos los representantes de la profesión contable, de círculos de negocios, de poderes públicos, de las instituciones de la enseñanza universitaria y secundaria, y de usuarios tanto internos como externos de la información contable.

El Consejo Nacional de Contabilidad tiene atribuidas las siguientes funciones:

- Elaborar y publicar las normas contables
- Mejorar los procesos en materia de contabilidad y gestión así como su aplicación a las empresas correspondientes

- Reforzar la cooperación entre los contables del sector público y del sector privado
- Mejorar la educación y formación contable a través de la introducción de programas adaptados a la realidad local.
- Obligar a todas las empresas cualquiera que sea su dimensión a adoptar las normas contables dictadas por el Consejo Nacional de Contabilidad.

Las normas contables en Mauritania están enunciadas en el Plan contable y son controladas por el propio Consejo Nacional de Contabilidad. En cambio, las normas fiscales se encuentran bajo el control de la Dirección General de Impuestos.

Conviene añadir que, el Consejo Nacional de Contabilidad establece un modelo de normalización contable típicamente público. Existen igualmente otros dos organismos profesionales de contabilidad en Mauritania que son "Ordre des Experts Comptables Mauritaniens" creado en 1983 y la Asociación des Comptables Mauritaniens. Pertenecer a la "Ordre des Experts Comptables Mauritaniens" implica la categoría de experto contable francés.

Respecto a la educación y formación contables se ha observado que, los programas de contabilidad en Mauritania no están adaptados a la realidad local y el título de experto contable se adquiere en el extranjero. Esta situación está siendo superada por la ASCA donde Mauritania es miembro integrante.

15.- NÍGER

Las encuestas realizadas a propósito de la normalización contable en este país nos revelan que el **Consejo Nacional de Contabilidad** se estableció mediante Decreto de mayo de 1974 con el objetivo de emitir normas de contabilidad y de publicación de estados financieros. En él participan representantes de los poderes públicos y personal académico del país que tienen relación con las asignaturas de contabilidad y auditoría.

El Plan Contable general de las empresas ha sido promulgado por el Decreto 76-1041 PCMS/MF de 1 de julio de 1976 cuyas líneas generales están inspiradas en el Plan OCAM y las disposiciones contenidas en él se aplican tanto a las empresas industriales como comerciales. Existen igualmente otras normas relativas a la contabilidad y a la publicación de informaciones financieras en el Código de Comercio, en el Código de las inversiones extranjeras, en la Ley sobre las sociedades comerciales, la legislación fiscal y la Ley sobre las operaciones bancarias.

Dentro de los establecimientos que ofrecen formación contable en Níger citamos: el Centro de Enseñanza Técnico ISSA-BERI, la Facultad de Ciencias Económicas y Científicas de la Universidad de Niamey y el Liceo Técnico Dan Kassava, todos ellos imparten cursos para técnicos contables. El Colegio Técnico de la Humanidad asegura la formación de auxiliares contables y por último, la

Escuela Nacional de Administración prepara igualmente para la obtención del diploma de técnico contable y para el de experto contable.

16.- RWANDA

Em relación a Rwanda, hemos identificado algunos aspectos relevantes que exponemos a continuación:

En 1978, el Plan contable nacional de Rwanda se hizo obligatorio siendo ampliado posteriormente mediante el Decreto ministerial 006/FIN/10.07 de 22 de junio de 1983. Desde el punto de vista estructural este plan se asemeja al de la OCAM.

En esta misma línea puede señalarse que las disposiciones legislativas que rigen la constitución y funcionamiento de las empresas privadas y mixtas figuran en el Decreto Real de 27 de febrero de 1887 de la Administración belga (la antigua metrópoli). En nuestra opinión, sería conveniente para este país actualizar las referidas legislaciones adaptándolas a la nueva realidad de un Estado independiente.

De acuerdo con la legislación contable vigente en el país, las empresas privadas y públicas están obligadas a establecer sus estados financieros que son posteriormente verificados por los auditores nombrados por la asamblea general de

accionistas e incluso, en situaciones especiales, serán nombrados por el Ministerio de Hacienda entre los funcionarios cualificados de esta institución.

La Central Contable para la Organización financiada por la UE apoya a las empresas públicas para mejorar su gestión y sus resultados financieros. Según la ONU (1991), esta organización ha impulsado al personal rwandés a crear una Asociación Rwandesa de Contables que el 3 de marzo de 1986 se encontraba aún en fase embrionaria (76). Hemos intentado a lo largo de estos años, hacer todos los contactos posibles para actualizar este dato pero lamentablemente no hemos podido verificar la puesta en marcha de dicha asociación. Esta situación aún se agrava con el actual conflicto étnico entre los hutus y los tutsis que se vive en este país.

Respecto a la enseñanza de la contabilidad en Rwanda nos limitaremos a destacar lo siguiente (77):

En 1978 la Universidad Nacional de Rwanda introdujo dos nuevas diplomaturas de gestión y contabilidad con una duración de tres años cada una. En lo que se refiere a la diplomatura de contabilidad, se estima que por lo menos 20 estudiantes terminaron su formación académica pero este número no es suficiente para cubrir las necesidades del país en este campo específico.

Por otra parte, en 1980 la Oficina Pedagógica de la enseñanza secundaria financiada por el gobierno belga había emprendido unas reformas en el campo de

la educación en general y en particular en la enseñanza de la contabilidad, lo que ha culminado con la introducción de una nueva especialidad en comercio y contabilidad.

Somos de la opinión que los cursos mencionados se deben realizar conciliando la teoría con la práctica pues sólo de esta manera podrá tenerse personal capacitado y eficiente para el ejercicio de la profesión contable.

17.- SENEGAL

El CNC de Senegal está encargado de la supervisión de normas contables y de auditoría basadas en el Plan OCAM.

La Comisión de normalización creada en 1988 está constituida por los representantes del aparato gubernamental y del "**Ordre National des Experts et Evaluateurs Agrées du Sénégal**". Este último se encarga esencialmente de las normas relativas a la verificación de cuentas.

De forma general, existen tres organizaciones de contabilidad en Senegal; el Consejo Nacional de Contabilidad, el "**Ordre National des Experts et Evaluateurs Agrées du Senegal**" y la Asociación de contables profesionales de Senegal. La primera es de carácter oficial y las dos últimas son de carácter profesional o privado.

Las obligaciones en materia de contabilidad y de publicación de informes financieros se regulan en los siguientes documentos: el Código de Comercio, la Ley sobre Sociedades Comerciales, el Régimen de las inversiones extranjeras, el Código fiscal, la Ley sobre las operaciones bancarias y particularmente en el Plan Contable General. Los estados financieros deberán contener el balance, la cuenta de resultados, el cuadro de afectación de resultados y el cuadro de financiación.

En lo que se refiere a la educación y formación, los cinco establecimientos de enseñanza de contabilidad son el Centro Africano de Estudios Superiores en Gestión de Dakar y la Escuela Nacional Superior donde se forman los técnicos y expertos contables. En cambio, la Cámara de Comercio se ocupa básicamente de los programas de formación para auxiliares y técnicos contables (78). El Centro Africano de Estudios Superiores en Gestión es un Instituto de Gestión de carácter regional destinado a los candidatos procedentes de los países miembros de la Comunidad Económica de África de Oeste en la que forman parte Burkina Faso, Costa de Marfil, Mali, Mauritania, Níger y el propio Senegal (79).

18.- TOGO

De las encuestas realizadas en Togo podemos destacar los siguientes aspectos:

El Consejo Nacional de Contabilidad se creó en 1980 y es la institución coordinadora de las actividades de la normalización contable en Togo. El Consejo

Nacional de Contabilidad agrupa a los representantes de la administración pública, los hombres de negocios y el personal académico.

Además, existe otra organización de contabilidad en Togo que es la **Asociación Togolesa de Profesores de Contabilidad** que actualmente emprende esfuerzos para los trabajos que culminarán con la elaboración de un plan contable. En otras palabras no existe ningún plan de cuentas en Togo lo que supone una falta de operatividad por parte del Consejo Nacional de Contabilidad creado en 1980 que no ha conseguido hasta hoy elaborar un plan de cuentas en el país.

Por falta de un plan contable en el país, la contabilidad se realiza en base al Plan OCAM o directamente a partir del Plan Contable francés de 1982. Esta ausencia de plan contable oficial repercutirá en el contenido de los programas de enseñanza.

A pesar de todo, las empresas togolesas están obligadas a presentar su balance y cuenta de resultados al Banco Central para el establecimiento de la balanza de pagos. Por ello, las disposiciones sobre contabilidad y publicación de informes se insertan en el código civil, código de comercio, la ley sobre las sociedades comerciales y el código de inversiones.

19.- TÚNEZ

De las encuestas realizadas en Túnez resulta que hay un plan contable nacional propio aunque su aplicación y adaptación a las exigencias nacionales se consideran insuficientes por la falta de una normalización más operativa. No existen obligaciones sobre la publicación de informaciones financieras. Las normas contables en Túnez proceden principalmente del **Código de Comercio** y de la **Ley Fiscal**.

Las dos asociaciones principales para la normalización contable en Túnez son el **Consejo Superior de la Contabilidad** y el **Orden de Expertos Contables de Túnez**. El Consejo Superior de Contabilidad se ocupa de la elaboración y aplicación de normas. En cambio, el Orden de Expertos Contables de Túnez se encarga del acceso a la profesión contable que está regida por el sistema francés. En Túnez puede obtenerse un diploma de experto contable pero la formación adquirida es considerada muy teórica y no corresponde con las necesidades de las empresas (80).

20.- ZAIRE

Zaire es una antigua colonia de Bélgica, país que ocupó este territorio durante el período comprendido entre 1908 y 1960 bajo la denominación de Congo-Belga. El 30 de junio de 1960 con la independencia de esta colonia, el país

pasó a denominarse República del Congo. A partir del 27 de octubre de 1971 el país cambió su nombre y pasó a designarse República del Zaire.

Las normas contables se elaboran por el **Consejo Permanente de la Contabilidad en el Zaire** que se estableció mediante el Decreto 75-024 de febrero de 1975. Es un organismo administrativo que presta servicios al Ministerio de Hacienda y tiene como objetivo elaborar normas contables, revisarlas y opinar sobre la aplicación de las mismas en distintos sectores y empresas. El Consejo Permanente de la Contabilidad en el Zaire tiene igualmente la responsabilidad de coordinar los trabajos de elaboración de los planes de cuentas tanto de carácter general como sectorial, dejando la iniciativa de la adaptación de los mismos a las empresas correspondientes.

El Consejo Permanente de Contabilidad en Zaire está supervisado por un Secretariado General que se encuentra en manos del prestigioso profesor de la Universidad Nacional de Zaire (Unaza), el Dr. Kinzonzi Mvutukidi Ngindu Kogbia, un experto contable formado en Francia (81). Esta personalidad asume también el puesto de Secretario General del Consejo Africano de contabilidad, un organismo de contabilidad de ámbito continental analizado en el capítulo anterior cuya sede se encuentra en Kinshasa (82).

Existen otros organismos de contabilidad en Zaire, entre los cuales se destacan (83):

El "**Ordre de Réviseurs Comptables**" igualmente creado por el gobierno Zaireño con la colaboración del Consejo Permanente de la Contabilidad de Zaire. Esta institución introdujo una nueva categoría de profesionales conocidos como **revisores contables** o **auditores** cuyos requisitos de admisión eran ser graduados universitarios (diplomados, licenciados) y tener dos años de experiencia en el campo de la contabilidad.

El acceso a la **Asociación de Profesionales Liberales de la Contabilidad en Zaire** creada en Kinshasa en 1979 por un grupo de contables zaireños independientes, está condicionado por el cumplimiento de un período de formación y la aprobación de un examen profesional organizado por la propia Asociación de Profesionales Liberales de la Contabilidad en el Zaire.

También, algunas firmas especializadas de contabilidad y auditoría contribuyen directa e indirectamente a desarrollar la contabilidad en el Zaire: Coopers and Lybrand Internacional, Price Waterhouse International, Berger, Bloc, Kirschen Schillerens y Chazal du Mee and Co., etc.

El Decreto 76-020 del 16 de julio explica el porqué de la necesidad de la normalización contable en el país y presenta unos aspectos elementales contenidos en el Plan Contable General Zaireño donde se destacan (84):

a) La determinación de la obligatoriedad de la utilización del Plan Contable General Zaireño en todas las empresas que operan en el territorio nacional

cualquiera que sea su naturaleza jurídica excepción hecha de las entidades bancarias y financieras que se regirán por el plan contable sectorial correspondiente.

b) Llevar la contabilidad según el método de partida doble en la lengua oficial y expresada en la moneda nacional.

c) La verificación periódica del balance y de la cuenta de resultados.

d) Fijar la fecha del cierre del ejercicio en el 31 de diciembre.

e) Establecer inicialmente los principios de uniformidad, de no compensación, el principio de precio de adquisición y de prudencia.

f) Por último, establece las normas de valoración para las existencias y para las inmovilizaciones.

El Decreto 76-150 del 16 de julio de 1976 amplía el decreto antes mencionado y contempla los siguientes aspectos (84):

Establece las normas de valoración de las inmovilizaciones en base de precio de adquisición y al coste de producción para bienes fabricados por la propia empresa así como sus correspondientes amortizaciones y otras correcciones valorativas. El Plan Contable General Zaireño admite también la utilización de los

criterios FIFO ("First in First out") y LIFO ("Last in First out") para la valoración de las existencias. En el caso de operaciones en moneda extranjera se aplicará el tipo de cambio vigente en el momento en que ocurre la referida operación.

De acuerdo con este mismo decreto, el **cuadro de cuentas** del Plan Contable General Zaireño comprende 10 clases numeradas de 0 a 9, con cuentas principales de dos dígitos, las subcuentas con tres dígitos y así sucesivamente.

Las diez clases de cuentas son las siguientes (86):

1. Fondos propios y ajenos (capitales permanentes)
2. Valores inmovilizados, que incluyen igualmente los títulos de participación y préstamos de más de un año.
3. Cuentas de existencias
4. Cuentas de Terceros y regularización (deudores y acreedores)
5. Cuentas financieras
6. Cuentas de cargas por naturaleza
7. Cuentas de productos por naturaleza
8. Saldos de gestión
9. Cuentas analíticas de explotación
0. Cuentas especiales

En este plan como en el de OCAM anteriormente analizado, las cuentas de las clases 1 a 5 son consideradas de **situación patrimonial** (cuentas de balance). Al

final del ejercicio, los **saldos de cuentas de movimientos patrimoniales** se trasladan a las respectivas **cuentas de situación patrimonial** o de balance.

El Plan Contable General Zaireño contiene igualmente un apartado denominado **Fichas de Cuentas** donde se expone el funcionamiento de cada una de las cuentas, es decir, se describen las cuentas indicando los motivos que originan el abono y cargo de las mismas.

Además hay otro apartado denominado **Cuadros de síntesis** (equivalentes a cuentas anuales) que comprenden los cuatro siguientes elementos; el balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y excepcionalmente el **cuadro económico, fiscal y financiero**. Este último documento se destina a completar las informaciones contenidas en los cuatro primeros documentos y constituye la base de datos para el sistema de tratamiento de informaciones recogidas en distintas empresas que permite realizar un estudio sobre la producción, consumos intermedios, inversiones, los medios de financiamiento y su impacto en la expansión de la empresa, así como en el desarrollo económico del país (87).

En definitiva, este plan ha sido elaborado por el Consejo Permanente de la Contabilidad en el Zaire con la asistencia técnica de Francia (88), y puesto en marcha en 1975 mediante el decreto anteriormente mencionado. Después de la promulgación del Plan Contable General Zaireño en 1975 se preveía la divulgación de los planes contables sectoriales en 1981, pero los datos publicados por la ONU en 1991 indican que: "Diversas cuestiones contables estaban siendo examinadas

en la década de los años 80 entre ellas, las cuentas de las áreas de agricultura, del sector bancario y de seguros, la contabilización de los inmovilizados inmateriales y de las operaciones en divisas, la contabilidad pública y la profesión contable" (89). Como se observa, la cuestión de los planes sectoriales en Zaire es un problema pendiente de resolución. Tampoco hemos podido obtener datos actualizados por la inestabilidad política que se vive en este país.

Hemos intentado ampliar el estudio sobre el fenómeno de la normalización contable en el Zaire por las siguientes razones:

- Es un país colonizado por Bélgica y ocupa un lugar importante en el área latino-francesa.
- La sede del Consejo Africano de Contabilidad se encuentra en Kinshasa, capital de Zaire.
- El profesor Kinzonzi Secretario General del Consejo Africano de Contabilidad ha ejercido su influencia en la elaboración del Plan Contable General Zaireño y no sabemos si tal influencia ha sido igualmente utilizada en la formulación del "Sistema Contable Africano de Referencia" (SCAR).

En lo que se refiere a la educación y formación en Zaire, el Instituto Superior de Comercio de Kinshasa imparte asignaturas en las áreas de comercio, informática

y contabilidad. Sus diplomas han merecido una apreciación muy favorable por parte del empresariado zaireño.

En este mismo contexto, la facultad de Economía de la Universidad Nacional de Zaire, Campus de Kinshasa da una formación contable del alto nivel. El propio Dr. Kinzonzi Mvutukidi es profesor de la mencionada Universidad. La formación superior adquirida en la enseñanza universitaria se completa mediante cursillos de capacitación en el extranjero que constituyen una inversión auténtica para el desarrollo del país en general y particularmente del sistema contable.

Algunos programas de formación han dado resultados satisfactorios. Es el caso por ejemplo del Centro de Formación de Regideso financiado por el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. Este centro acoge contables de los países vecinos como Burundi, Congo y Rwanda.

Las pequeñas empresas sin medios económicos suficientes se benefician de los programas de formación propuestos por la "Office de Promotion des Petites et Moyennes Entreprises Zairoises", una institución de gestión de la pequeña y mediana empresa. También la Escuela Nacional de Hacienda, institución dependiente del Ministerio de Hacienda imparte una formación que conduce a la obtención de un diploma de técnico contable (90).

3.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA LUSÓFONA

El África lusófona está constituida por países como Angola, Cabo Verde, Guinea Bissau, Mozambique y Santo Tomé y Príncipe, procedentes de las antiguas colonias portuguesas.

En el marco de las relaciones privilegiadas de cooperación multilateral entre Portugal y sus antiguas colonias de África suele utilizarse el término "**Países africanos de Lengua Oficial Portuguesa**" lo que en abreviatura se conoce actualmente por PALOP.

Los PALOP pertenecen a un tronco cultural común donde la lengua portuguesa constituye el factor determinante y unificador de estos pueblos.

Conviene recordar que la normalización contable en Africa lusófona se caracteriza por:

- Un plan contable (de la OCAM u otro similar) que contiene normas y principios de carácter obligatorio.

- Dicha normalización podrá ser emprendida a través de organismos de la administración pública generalmente coordinados por el Ministerio de Hacienda.

- Las normas contables en estos países fueron influenciadas por las procedentes de Rusia, Cuba o de Portugal.

Así, antes de realizar un estudio individualizado por país para obtener las informaciones necesarias que nos conducirían a la obtención de una visión panorámica sobre esta área, hemos preferido orientar nuestra investigación contactando con las autoridades competentes de los cinco países de África lusófona donde hemos constatado lo siguiente:

En Angola, hemos obtenido importantes documentos por parte del Ministerio de Hacienda, entre los cuales destacan los planes de cuentas de 1980, de 1990 y diversas disposiciones legales que serán contempladas en nuestro trabajo. Contaremos igualmente la experiencia adquirida por el autor de la presente investigación a través de su participación profesional en empresas angoleñas y en centros de formación profesional de contabilidad vinculados al Ministerio de Industria del mismo país.

En relación a Mozambique, hemos obtenido a través de la representación del Programa de las Naciones Unidas para el desarrollo en Maputo, un ejemplar del Plan General de Contabilidad de Mozambique de 1984, documento de difícil acceso que nos ha llegado muy recientemente pero con tiempo suficiente para actualizar nuestra investigación.

Santo Tomé y Príncipe, y en concreto su Ministerio de Coordinación Económica y Hacienda, nos ha remitido los siguientes documentos de 1993 y 1994: un Proyecto del Plan OCAM para Santo Tomé y Príncipe y el Plan Contable de influencia socialista promulgado en este país en enero de 1981.

Como se puede observar, hasta la presente fecha no hemos obtenido informaciones sobre Cabo Verde y Guinea Bissau porque las autoridades competentes de estos países no han contestado a las cartas que les hemos dirigido, ni nos han facilitado documentación de referencia. Tampoco la ONU nos ha conseguido estos datos lo que nos limita a hacer unos breves comentarios sobre estos dos últimos países.

Analizamos el caso de cada uno de estos países del África lusófona a continuación:

1.- ANGOLA

La normalización contable en Angola se realiza a través del Departamento Nacional de Contabilidad, un organismo integrado en el seno del Ministerio de Hacienda que lleva a cabo un tipo de normalización contable de carácter gubernamental.

Las normas contables en este país se plasman en los siguientes documentos:

Ley de las Actividades Económicas, Ley de las Empresas Estatales, Ley de las Inversiones Extranjeras y fundamentalmente en el Plan Contable.

Nos parece conveniente subrayar que el primer plan contable de carácter socialista ha sido promulgado en 1979 y el actual en sustitución del primero se promulgó en 1989 y fue puesto en vigor el 1 de enero de 1990 (91).

Dada la importancia que reviste este país en el trabajo presente, hemos preferido reservar un espacio especial sobre la normalización contable en Angola.

2.- CABO VERDE

Antes de abordar algunos aspectos relacionados con la normalización contable en Cabo Verde consideramos oportuno hacer una referencia histórica sobre este país que se resume en los siguientes hechos:

Cabo Verde es una de las naciones más pequeñas del mundo constituido por quince islas e isletas de las cuales las más importantes son: Santo Antonio, Santo Tiago, Sao Nicolau y Boa Vista. Las islas fueron descubiertas en 1460 por el explorador portugués Diego Gomes y dos años después los portugueses colonizaron la nación. En 1975, después de cinco siglos de gobierno portugués Cabo Verde logró su independencia.

Como ha ocurrido en otros países africanos, la normalización contable en Cabo Verde durante la época colonial era una tarea ejercitada por la metrópoli al servicio de sus propios intereses.

Por los motivos ya mencionados no hemos podido acceder a la información que nos llevaría a analizar la situación de la normalización contable de Cabo Verde con más detalles. La única fuente a la que hemos tenido acceso es la del profesor Kinzonzi Mvutukidi cuando clasificó a Cabo Verde como un país africano dependiente del bloque franco-alemán (o latino francés), cuya normalización contable viene marcada por la influencia del Plan Contable francés o el de la OCAM.

3.- GUINEA BISSAU

Guinea-Bissau (llamada anteriormente Guinea portuguesa) es también otro de los países de África occidental más pequeño en extensión territorial y económicamente pobre.

Desde la perspectiva de la normalización contable podemos adelantar que la situación de Guinea Bissau es similar a la de Cabo Verde y el único dato en nuestro poder es el de la clasificación del profesor Kinzonzi Mvutukidi que sitúa Guinea Bissau en línea con los países africanos que armonizan sus planes contables de acuerdo con el Plan OCAM (92).

Pensamos que este hecho podrá ser confirmado por otros investigadores en ocasiones posteriores mediante consulta y análisis del Plan Contable de Guinea, que nosotros a pesar de los innumerables esfuerzos, no hemos podido obtener.

En nuestra opinión, la localización de Guinea Bissau en el área de influencia del Plan OCAM se debe al hecho de estar rodeado por países como Senegal que lo aplican desde 1988 y de Guinea Conakry que optó igualmente por este plan.

Además Guinea Bissau es miembro de la Comunidad Económica de Estados de África del Oeste donde a excepción de los países anglófonos como Gambia, Ghana, Liberia, Nigeria y Sierra Leona (que orientan su contabilidad según las "Companies Act" del Reino Unido), tienen su contabilidad basada en el Plan OCAM (Veáse los ejemplos de Benin, Burkina Faso, Cabo Verde, Costa de Marfil, Mali, Mauritania, Níger, Senegal y Togo...). Este razonamiento nos lleva a concluir que, Guinea-Bissau orienta igualmente su contabilidad de conformidad con el Plan OCAM.

4.- MOZAMBIQUE

La normalización contable en Mozambique se realiza exclusivamente a través del Ministerio de Hacienda y se plasma principalmente en el Plan General de Contabilidad aprobado por la Resolución 13/84 de 14 de diciembre del Consejo de Ministros del Gobierno de Mozambique. Las normas contables se han hecho obligatorios dos años después, es decir, en 1986. En este sistema contable oficial

se establecen las normas que deben cumplir las empresas privadas, estatales y mixtas. El código de comercio y el fiscal fijan igualmente unas normas que completan la legislación contable en el país (93).

El Plan General de Contabilidad de Mozambique está organizado en los siguientes capítulos (94):

- Disposiciones generales
- Cuadro de cuentas
- Terminología (descripción de cuentas)
- Modalidad de funcionamiento de cuentas anuales

Vamos a analizar cada uno de ellos a continuación:

a) Disposiciones generales

En este capítulo se señala que el Plan General de Contabilidad de Mozambique comprende dos contabilidades; la **general** que abarca las cuentas de las clases 0 a 8, de las cuales las cuentas de las clases 1 a 5 son del **balance**, las cuentas de las clases 6 y 7 se denominan **cuentas de explotación**, las de la clase 8 **cuentas de resultados** y la **contabilidad analítica** en la clase 9 que se denominan por este motivo, **cuentas analíticas**.

Asimismo se destacan los siguientes aspectos (95): la realización de la contabilidad por el método de la partida doble, la obligación de que cada registro deba acompañarse de los respectivos comprobantes, la obligatoriedad de realizar los inventarios físico (extra-contable) y contable al cierre de cada ejercicio y principios como el de uniformidad, del coste histórico y otros similares.

También la llevanza obligatoria de los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventarios y balance. Se recomienda igualmente el cierre del ejercicio el 31 de diciembre y finalmente, que la contabilidad deberá expresarse en moneda nacional el "Metical" y obligatoriamente en lengua portuguesa.

b) Cuadro de Cuentas

El cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad de Mozambique contiene las siguientes clases de cuentas (96):

Clase 0 Cuentas de orden (a completar por la propia iniciativa de las empresas). No existe esta clase de cuentas en el Plan OCAM y permanece libre en el Plan Oficial de Contabilidad portugués.

Clase 1 Cuentas de medios circulantes financieros, constituida por las cuentas de caja, bancos, clientes, deudores (Estado, trabajadores, socios...), títulos negociables y deudores diversos. En el Plan OCAM las cuentas clientes y diversos deudores se incluyen en la clase 4 "Cuentas de terceros y regularización" y las

cuentas de "disponibilidades" en la clase 5 "Cuentas financieras". En el Plan Oficial de Contabilidad portugués las cuentas de caja, bancos y otros medios monetarios se incluyen en la clase 1 "Disponibilidades" y las de clientes y deudores en la clase 2 "Terceros y anticipos".

Clase 2 Cuentas de medios circulantes materiales que incluye las cuentas de mercaderías, materias primas, productos y servicios en curso, materiales auxiliares, medios circulantes materiales en tránsito y compras de medios circulantes materiales. En el Plan OCAM así como en el Plan Oficial de Contabilidad Portuguesa están en la clase 3 existencias.

Clase 3 Cuentas de medios inmovilizados integran las cuentas de construcciones, equipamientos, otros medios básicos, grandes reparaciones, gastos plurianuales, inmovilizaciones financieras, inversiones en curso y amortizaciones. En el Plan OCAM, las cuentas de esta clase figuran en la clase 2 con la denominación de cuentas de valores inmovilizados. En cambio en el Plan Oficial de Contabilidad Portuguesa estas cuentas constan en la clase 4 inmovilizaciones.

Clase 4 Cuentas acreedoras, contemplan las cuentas de créditos bancarios para medios circulantes, créditos bancarios para inversiones, proveedores, acreedores (Estado, trabajadores, socios), diversos acreedores. En el Plan OCAM estas cuentas constituyen parte de la Clase 4 cuentas de Terceros y regularización y por otra parte en el Plan Oficial de Contabilidad Portuguesa estas cuentas son incluidas en la clase 2 Terceros y anticipos.

Clase 5 Cuentas de fondos propios; esta clase abarca las cuentas de fondos para los medios inmovilizados (equivalente a la cuenta de capital fijo en empresas privadas y mixtas), fondos para los medios circulantes (equivalente a la cuenta capital circulante en empresas privadas y mixtas), fondos para inversiones, fondo social de los trabajadores, capital social, reservas y los beneficios no distribuidos. En el Plan OCAM estas cuentas podrán considerarse como parte integrante de las cuentas de la Clase 1 Capitales permanentes. En cuanto al Plan Oficial de Contabilidad (POC) portugués, estas cuentas se compararían con las de la clase 5 Capital, reservas y resultados transitorios.

Clase 6 Cuentas de gastos por naturaleza que es equivalente a la clase 6 de Cuentas de Cargas por naturaleza en el Plan OCAM y en la misma clase en el Plan Oficial de Contabilidad de Portugal.

Clase 7 Cuentas de ingresos por naturaleza como en el caso anterior corresponde a la misma clase de cuentas en el Plan OCAM y en el Plan Oficial de Contabilidad Portuguesa.

Clase 8 Cuentas de resultados, en el Plan OCAM se denominan "Salvos característicos de gestión" y "cuenta de resultados" en el POC portugués.

Clase 9 Cuentas analíticas de explotación. Esta misma clase de cuentas tienen la misma denominación con la del Plan OCAM y del POC portugués.

En base a lo expuesto podemos presentar el siguiente esquema de los planes de cuentas de Mozambique, de la OCAM, de Portugal y de Francia.

CUADRO 21				
Nº de clases de cuentas	Plan General Contable de Mozambique 1984	Plan Contable General Francés 1947-1957	Plan Oficial de Contabilidad Portugués 1977	Plan OCAM para África 1970
1 2 3 4 5	CUENTAS DE BALANCE			
6	Cuentas de explotación	Cuentas de gestión	Cuentas de resultados	Cuentas de gestión
7	Cuentas de resultados	Cuentas de resultados		Cuentas de resultados
8				
9	Cuentas analíticas de explotación	Cuentas analíticas de explotación	Cuentas de contabilidad analítica	Cuentas de Contabilidad Analítica
0	Cuentas de Orden	Cuentas Especiales	---	---

FUENTE: Elaboración propia

En este cuadro se ha incorporado el esquema del Plan Contable General francés de 1947-1957 por ser el primer país que utilizó esta estructura, el Plan Oficial de Contabilidad de Portugal, como antigua metrópoli de Mozambique y el Plan OCAM para África.

De acuerdo con este cuadro de cuentas comparativo se observan las siguientes analogías:

b₁) Las cinco primeras clases de cuentas presentadas en el cuadro para los cuatro planes corresponden a las **cuentas de balance**.

b₂) En los cuatro planes señalados, las cuentas de las clases 6 y 7 contribuyen a la formación de cuentas de resultados de la clase 8.

b₃) Las cuentas de la clase 9 en los cuatro planes se destinan a la contabilidad analítica.

Estos tres aspectos fundamentales son suficientes, en nuestra opinión, para considerar que el Plan General Contable de Mozambique procede del modelo francés.

En cuanto a la influencia socialista que se le atribuye, se constata lo siguiente:

1) El Plan General Contable de Mozambique está destinado a las empresas estatales admitiendo la posibilidad de adaptarlo a empresas privadas y mixtas.

2) Las empresas estatales se constituyen mediante las subvenciones estatales y gran parte de sus beneficios son entregados al Estado (Presupuesto General del Estado) propietario de los bienes de producción.

3) Además, en la parte introductoria del Plan Contable de Mozambique, se señala que "La normalización contable proporcionará un sistema común de recogida y control de datos económicos necesarios para la elaboración de un plan para la economía nacional".

En efecto nos hemos extendido más sobre el PGC de Mozambique porque este país pertenece al mismo entorno que Angola y ello permitirá en su momento identificar los rasgos que unen ambos planes.

c) Terminología.

Después del análisis de los dos primeros capítulos del Plan General Contable de Mozambique (Disposiciones generales y cuadro de cuentas), seguimos con el tercer capítulo sobre la terminología de cuentas que define las características de las mismas. En otras palabras, se puede mencionar que la terminología de cuentas es *una simple descripción de las incluidas en este plan contable.*

d) Modalidad de funcionamiento de cuentas

En este capítulo se mencionan todos los motivos que originan los cargos y abonos a las cuentas en relación con las operaciones contables realizadas en un determinado ejercicio económico.

e) Cuentas anuales

Las cuentas anuales en el PGCM están constituidas por los siguientes elementos: balance, cuenta de resultados y el cuadro de origen y aplicación de resultados.

El balance está presentado bajo el dispositivo horizontal (o en forma de cuenta). Su activo está ordenado según el criterio de liquidez decreciente, es decir, se presenta primero los valores disponibles, existencias, bajando hasta los medios inmovilizados.

El pasivo ha sido ordenado según el grado de exigibilidad decreciente partiendo de las cuentas acreedoras (fondos ajenos) como créditos bancarios, proveedores, acreedores diversos hasta alcanzar las cuentas de fondos propios como capital, reservas y resultados acumulados.

Esta forma de ordenación de cuentas en el Plan General Contable de Mozambique procede del Plan Oficial de Contabilidad de Portugal de 1977. Por Decreto-Ley 410/89 que marca la armonización de las normas contables portuguesas a las normas comunitarias se ha optado por un criterio inverso, es decir, el activo ordenado según el grado de liquidez creciente donde se presenta en primer lugar los valores inmovilizados, y así sucesivamente hasta la rúbrica de disponibilidad. En cuanto al pasivo, se ha ordenado según el grado de exigibilidad creciente donde se parte de las cuentas de fondos propios (capital, reservas y

beneficios) hasta llegar a las cuentas de fondos ajenos (97). Esta última ordenación es similar a la seguida en el Plan OCAM.

Para una posible uniformización en la forma de presentar las rúbricas de las cuentas del activo y del pasivo del balance sería conveniente que las autoridades competentes de la normalización de Mozambique estructura a las rúbricas del balance según el Plan OCAM. La clasificación de cuentas en este último plan coincide con la establecida en la Cuarta Directiva la cual implica la utilización de un modelo similar tanto en las empresas mozambiqueñas como en las empresas multinacionales que pretendan operar en este país.

La cuenta de resultados también es presentada según la estructura de cuenta.

Por último, en el mal denominado cuadro de origen y aplicación de resultados se plantea de forma ampliada, los diferentes resultados: de explotación, de actividades sociales, los resultados extraordinarios y otros similares y su correspondiente distribución como entregas al Presupuesto General del Estado, fondos propios, dividendos de los accionistas (98).

En definitiva, aunque el Plan Contable de Mozambique ha tenido influencias de los antiguos países del Este como por ejemplo, la U.R.S.S. y R.D.A., creemos que es más evidente la que mantiene con el modelo francés.

En relación a la formación contable en Mozambique podemos referir que la misma se adquiere en el Instituto Comercial de Maputo mediante un curso de tres años de duración que conduce a la obtención de un diploma de técnico contable (equivalente al nivel de bachillerato español).

En esta misma línea, en 1983 el Ministerio de Hacienda lanzó un proyecto de formación profesional con vistas a desarrollar los sistemas contables en las empresas y formar personal capaz de asegurar la gestión empresarial.

El referido proyecto afecta a los cursos de contabilidad a nivel elemental (para auxiliares contables) y a nivel intermedio (técnicos contables) como formas de consolidar la formación adquirida en el Instituto Comercial antes mencionado. No existe un curso superior de contabilidad en Mozambique (99).

También hay un proyecto coordinado por el Ministerio de Hacienda que ha culminado con la creación de un centro de formación profesional cuya enseñanza se desarrolla bajo la colaboración y asesoramiento de los bancos centrales (nacionales) de los países de África lusófona como Angola, Cabo Verde, Guinea Bissau y Santo Tomé y Príncipe. En nuestra opinión, este proyecto es loable porque todos estos países podrán en un futuro constituir un centro de investigación contable para el África lusófona.

5.- SANTO TOME Y PRINCIPE

Como ya se ha mencionado hemos contactado directamente con las autoridades del Ministerio de Hacienda de este país y nos han facilitado un ejemplar del Plan Contable de Santo Tomé y Príncipe confeccionado bajo el asesoramiento de los especialistas contables de la antigua Alemania Democrática (R.D.A.), ofreciéndonos unas informaciones adicionales sobre la situación actual de la normalización contable en este país.

Desarrollamos nuestro estudio del proceso de normalización contable en este país, en los dos siguientes apartados:

- El Plan Contable de Santo Tomé y Príncipe de 1981, y
- La situación actual de la normalización contable.

En relación a la primera parte que se refiere al Plan Contable de Santo Tomé y Príncipe de 1981 promulgado mediante el Decreto 1/80 del Ministerio de Economía y Hacienda, podemos poner de manifiesto los siguientes aspectos (100):

a) El Plan se destina principalmente a las empresas estatales (constituidas mediante subvenciones estatales) y prevé una particularidad para las empresas mixtas y privadas de modo que hagan todo lo posible para adaptarlo a su realidad concreta.

b) Se atribuye al Ministerio de Economía y Hacienda la competencia de revisar las normas contables que se consideran importantes y oportunas.

c) La fecha del cierre de la contabilidad se fijó para el 31 de diciembre y cada empresa deberá entregar un ejemplar de su balance y de la cuenta de resultados a la Inspección de Hacienda.

d) La contabilidad en las empresas deberá ser llevada de forma actualizada. En caso contrario, si se verifica un retraso en la presentación de la misma en la fecha de cierre, los directivos de la empresa afectada serán objeto de unas sanciones previstas en el marco de la disciplina estatal de la producción.

e) Las unidades económicas deberán además realizar una planificación empresarial eficiente en base a las orientaciones metodológicas fijadas por la dirección de la planificación económica del país y éstas habrán de contemplar las siguientes tareas (101):

- Elaborar los proyectos de planificación de la empresa
- Controlar el cumplimiento de todas las subcategorías de planes de la empresa como por ejemplo, producción, inversiones, personal, financiamiento y otros instrumentos similares.

- Elaborar los informes suministrando los datos necesarios para el cumplimiento de los planes.
- Analizar las medidas tendentes al perfeccionamiento del sistema de planificación empresarial y su vínculo con el Plan de la economía nacional.

En el Plan Contable de Santo Tomé y Príncipe se pueden encontrar las siguientes clases de cuentas (102):

0 Medios fijos: inmovilizados materiales, inmovilizados en curso, reparaciones generales, desgaste de los medios fijos (cuenta donde se acumulan los importes correspondientes a las amortizaciones anuales).

1 Existencias: materias primas, materiales auxiliares, repuestos, productos en curso, productos terminados, productos agrícolas y animales de crecimiento.

2 Gastos de producción: todos los gastos que afectan la producción como por ejemplo consumo de materiales, gastos de personal, suministros y diversos servicios, gastos financieros, impuestos y tasas.

3. Gastos comerciales o de distribución.

4. Ingresos, venta de mercancías, productos acabados y de servicios prestados.

5. Medios monetarios: Caja, depósitos en bancos, depósitos para fines específicos y otros medios monetarios y documentos de valor.

6. Terceros: Proveedores, clientes, deudores y acreedores, salarios a pagar, Presupuesto General del Estado, Seguridad Social y retenciones a pagar.

7. Créditos bancarios y financiamientos que engloban las deudas recibidas a largo, medio y corto plazo, y los fondos de inversiones.

8. Fondos y Reservas se registran las cuentas de fondo de constitución de la empresa, fondo de amortización, fondo social, reservas y resultados de ejercicios anteriores.

9. Resultados financieros recogen las cuentas de resultado corriente de producción, pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores, pérdidas y ganancias del ejercicio y otros resultados similares.

Además del cuadro de cuentas, el Plan de 1981 posee un capítulo destinado a la descripción de las cuentas y sus correspondientes notas explicativas sobre los motivos de cargo y abono de los movimientos realizados y hace algunas consideraciones sobre la utilización de los siguientes documentos:

- Libro Diario
- El Libro Mayor
- Los Libros auxiliares: libros de caja, de bancos, de clientes, de proveedores, de compras, de ventas y fichas de almacén.
- Libro de inventarios
- El modelo del balance de situación presentado según la estructura de una cuenta u horizontal.
- El modelo de cuenta de resultados también presentado bajo el formato de cuenta, y
- El Plan financiero de la empresa

Con la evolución tecnológica, pensamos que los modelos antes propuestos podrán reestructurarse y tener una configuración diferente adaptada al tratamiento informático de la información contable.

Del estudio que hemos realizado sobre este plan resulta que (103):

- El Plan estaba esencialmente destinado a las empresas estatales cuyo capital estaba totalmente financiado por organismos competentes de la administración pública.
- La mayor proporción de los beneficios de las empresas estatales eran igualmente entregados al Estado a través del Presupuesto General en compensación gradual de las subvenciones del capital recibidas por éstas.
- La contabilidad a través del Plan Contable de Santo Tomé y Príncipe sirve de instrumento básico para la recogida de datos para la planificación de la economía nacional.

A nuestro modo de ver, estas tres características eran suficientes para simbolizar la inclinación que este país ha tenido hacia los países del Este, desde el punto de vista de la normalización contable. En breve puede afirmarse que el Plan de Santo Tomé y Príncipe vigente desde el 23 de enero de 1981 hasta 1991 ha sido un plan contable del tipo socialista. Como veremos más adelante, esta estructura ha sido la misma utilizada en el Plan contable de Angola de 1980, bajo el asesoramiento de los expertos contables rusos, alemanes (de la ex-R.D.A.) y cubanos durante la década de los años 80. Se observa igualmente que esta estructura coincide con la de los planes de cuentas de los países de procedencia de los referidos asesores.

Así, después de analizar la primera parte procedemos al análisis de la segunda parte.

De acuerdo con la carta recibida del Ministerio de Hacienda, con referencia 76/GM/73 del 23 de marzo de 1993 relativa a la normalización contable en Santo Tomé y Príncipe, se hace alusión a los siguientes aspectos relevantes:

En la actualidad no existe un sistema contable uniformizado y el gobierno de Santo Tomé y Príncipe a través del Ministerio de Hacienda está empeñado en la adopción de un nuevo sistema contable basado en el Plan OCAM, lo que nos lleva a creer que el plan de 1981 utilizado en el marco de la economía planificada está fuera de uso. De este modo, la implantación de este nuevo sistema contable (Plan OCAM) en Santo Tomé y Príncipe está realizándose bajo la asistencia de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial y financiado mediante el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

En el citado escrito se pone de manifiesto que en el momento actual (haciendo referencia al año 1993) Santo Tomé y Príncipe es el único país de la Comunidad Económica de África Central que no utiliza el Plan OCAM. Recordamos que otros países que constituyen la Comunidad Económica de Africa Central son Burundi, Camerún, Centroáfrica, Chad, Congo, Gabón, Guinea Ecuatorial, Rwanda, el propio Santo Tomé y Príncipe y Zaire. Con la excepción de Guinea Ecuatorial que es una ex-colonia española y de Santo Tomé como ex-colonia portuguesa, todos

los países restantes pertenecen al África francófona cuyo contabilidad se lleva mediante el Plan OCAM.

En Santo Tomé y Príncipe, un país integrante del Consejo Africano de Contabilidad y principal acreedor del Banco Africano de Desarrollo, la utilización del Plan OCAM surge como una oportunidad fundamental para tener un sistema contable uniformado en el marco de la integración de los países de la subregión, y como forma de proporcionar los datos fiables y comparables en la elaboración de cuentas anuales.

La misma carta del Ministerio de Hacienda añade que desde 1993 Santo Tomé y Príncipe ha entrado en una fase de pre-adopción del sistema contable de la OCAM y los decretos leyes que harán de este plan obligatorio ya se encuentran elaborados y se espera su publicación definitiva en un futuro próximo.

De cualquier manera, hemos tenido ocasión de acceder al Proyecto del Plan OCAM para las empresas de Santo Tomé y Príncipe y en su contenido hemos evidenciado las siguientes consideraciones:

a) El referido Proyecto del Plan OCAM para empresas de Santo Tomé y Príncipe constituye una traducción textual del Plan OCAM para países de África francófona. Así, si en el Plan OCAM para África francófona se ha mencionado, "La contabilidad se llevará en lengua nacional (en francés) y en moneda nacional (Franco CFA para los países de la Comunidad franco-africana)" en el Plan OCAM

de Santo Tomé y Príncipe que será en lengua portuguesa y en moneda local que es el "DOBRA" de la cual no se conoce por no publicarse su paridad actual en dólares debido a la inflación galopante que afecta al país. El último dato del que hemos dispuesto es que para 1990, la tasa de cambio de 1 dólar era de 151 Dobras.

b) El Proyecto del Plan OCAM para Santo Tomé y Príncipe tiene la misma estructura que el Plan OCAM original de los países de África francófona.

c) El referido Proyecto contiene igualmente tres documentos de síntesis:

- El balance
- El cuadro de saldos característicos de gestión (equivalente a la cuenta de resultados), y
- El cuadro de traspasos de las cuentas patrimoniales

A pesar de que Santo Tomé y Príncipe es un país de África lusófona, la promulgación de un plan contable adaptado al Plan OCAM constituirá una nueva etapa en la historia de la normalización contable para África en general y en particular para Santo Tomé y Príncipe, dado que este hecho confirmaría la pertenencia de este país al área de influencia franco-alemana o latino francesa área que ya ha sido analizada.

Además, conviene recordar que la extensión que hemos hecho en el estudio de este país viene justificada por su pertenencia a la misma área de influencia que Angola y surge como forma de identificar y analizar los rasgos de los países que figuran en este grupo.

4.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA HISPANÓFONA

Desde el punto de vista etimológico se entiende por **hispanófono** a la persona que habla español. De este modo hemos asociado esta palabra a la de África para constituir la nueva expresión de **África hispanófono**, como forma de identificar los países de las antiguas colonias española de África al mismo nivel que los países de África anglófono, francófono y lusófono. Generalmente se suele utilizar el término **Iberoáfrica** como expresión equivalente a la de **África Hispanófono**. También pensamos que sería conveniente recordar que España sólo había colonizado dos países en África: Guinea Ecuatorial y Sahara occidental.

A continuación vamos a caracterizar la situación de la normalización en los países correspondientes a este área.

1.- GUINEA ECUATORIAL

Dado que no hemos encontrado material suficiente para abordar la cuestión de la normalización en Guinea Ecuatorial, hemos preferido realizar una breve

referencia histórica sobre este país y posteriormente relacionar el fenómeno de la evolución histórica con el de la normalización contable mediante deducción.

Como puede verse, el territorio de la actual Guinea Ecuatorial pasó por diferentes colonizaciones de las cuales la última ha sido la española.

En 1472, el portugués Fernando Poo descubre la isla que lleva su nombre, la misma actualmente rebautizada como Bioko.

En 1778, Portugal cedió a España los derechos sobre la Isla que será posteriormente ocupada por los ingleses durante casi un siglo.

El tratado de Tetuán (1860) puso fin a la guerra de África, y España recuperó su derecho sobre aquel territorio. A partir de 1884, como consecuencia de la Conferencia de Berlín, se inicia la carrera de ocupaciones por las potencias europeas y en España comienza la inquietud para no quedarse atrás.

En 1900 con el Tratado de París se establecen las fronteras de la entonces Guinea Española.

Es así que el 12 de octubre de 1968, el país accedió a su independencia. A partir de este momento estalló el pánico y los españoles residentes abandonaron el país en masa acentuando así la crisis económica que cada vez crecía más. Se crea un Banco Central, con capital español y un Instituto de Desarrollo, pero a

pesar de la ayuda española e internacional el país no se recupera económicamente y Guinea en 1984 decide integrarse en la Comunidad Francoafricana que agrupa a los países de las ex-colonias francesas de África, excepto Guinea Conackry (ex-Guinea Francesa) por las razones ya mencionadas.

Se crea en este país un Ministerio de Asuntos Exteriores y de la Francofonía, que ha impulsado Guinea Ecuatorial a adoptar la moneda Franco CFA utilizada en toda la Comunidad Francoafricana.

A pesar de que Guinea Ecuatorial ha pasado por varios colonizadores, como portugueses, ingleses y españoles, no hemos observado ningún índice de la influencia de las normas portuguesas e inglesas en Guinea Ecuatorial.

Como es lógico, la experiencia española se hace sentir en las normas contables de Guinea Ecuatorial a través de las antiguas leyes coloniales como ha sido común en todas las antiguas colonias de África.

Somos de la opinión que la fuerte inclinación en las relaciones económicas multiformes emprendidas entre Francia y Guinea Ecuatorial en 1984, por la adhesión de este último a la Comunidad Francoafricana, incidió de manera decisiva en la incorporación de este país en el grupo de los que utilizan el Plan OCAM; lo que nos llevaría a confirmar la opinión formulada por el profesor Mvutukidi quién clasifica este país en el área latinofrancesa cuyas normas contables dimanarían del Plan OCAM.

En este mismo sentido se expresó la delegación de la Comisión de las Comunidades Europeas instalada en Malabo en una carta que nos dirigieron, con referencia 318 del 2 de abril de 1993 en la que se dice: "El Plan Contable que se utiliza en Guinea Ecuatorial es el **Plan Contable General de las Empresas** adoptado en la conferencia de jefes de Estado y de Gobierno de la OCAM, reunidos en Yaundé el 28 y el 30 de enero de 1970".

La misma carta sigue: "Le mandamos en anexo, una copia de los principios generales del plan, el marco contable y las disposiciones generales. Por la extensión de dicho plan y al no disponer de un ejemplar [pensamos que por falta de material de reproducción], le recomendamos, si le interesa el plan contable completo dirigirse directamente a la Secretaría General de la OCAM, B.P. 965 a Bangui". Aunque remitimos escrito a la dirección indicada, no hemos recibido aún contestación, pues al actualizar este dato hemos podido comprobar que la mencionada organización ya no existe.

Como en cualquier otro país de África, sin indicar específicamente a qué normas se refieren, las leyes decretadas durante la época de la colonización española en Guinea Ecuatorial influyen de forma directa e indirecta, dado que la experiencia demuestra que las antiguas leyes coloniales se sustituyen generalmente de una manera lenta y progresiva en las antiguas colonias.

De este modo, se afirma la presencia de Guinea Ecuatorial junto a los países del área de influencia latino-francesa de África, un área que tiene su origen en el

bloque continental europeo dominado por Francia y donde España, la antigua metrópoli guineana toma igualmente parte.

2.- SAHARA OCCIDENTAL

Al respecto de esta segunda colonia española en África, no tenemos *información concreta sobre la normalización contable en este país.*

El Sahara occidental llamado según los guerrilleros del Frente Polisario "República Saharaui Democrática" fue colonizada por España, quien se retiró de la colonia en 1976, luego de convenir que sea dividida entre dos beneficiarios: Marruecos y Mauritania.

En 1979 Mauritania renunció a sus reclamaciones y el territorio fue ocupado por Marruecos que tiene pretensiones históricas al territorio como parte del Gran Marruecos. Por el momento, existe una fuerte disputa y es ocupado simultáneamente por Marruecos y por los guerrilleros del Frente Polisario que luchan por la independencia del mismo.

Los marroquíes han hecho ya grandes inversiones en la parte del Sahara occidental que controlan; han mejorado el transporte, las pesquerías, los suministros de agua y la educación. También con las exportaciones de fosfatos se podría financiar un desarrollo aún mayor. Esto da a entender que la contabilidad

jugaría un papel importante en la valoración y control de las riquezas en la parte del Sahara occidental ocupada por Marruecos.

De este modo, podemos expresar que las normas contables actualmente vigentes en Marruecos como por ejemplo el **Código de comercio y la legislación fiscal** sin olvidar las normas de la IASC, del IFAC e inclusive del Plan Contable de Marruecos instituido el 25 de diciembre de 1992 están igualmente vigentes en la parte del Sahara occidental ocupada por Marruecos.

Como puede observarse, España ha prestado muy poca atención a sus dos antiguas colonias de África: Guinea Ecuatorial y Sahara Occidental, centrando la investigación contable a los países de la Unión Europea y a sus antiguas colonias del continente americano conocido por **países iberoamericanos, hispanoamericanos o latinoamericanos** (en este último caso incluyendo a Brasil, la antigua colonia portuguesa).

NOTAS AL TERCER CAPÍTULO

- (1) Langot, Jacqueline: "Comptabilité Anglo-Saxonne", Collections Techniques de Gestion, París, 1992, pág. 49.
- (2) CEE: "Comparaison des Systèmes Comptables Allemand, français, britannique, japonais et américain et des prescriptions de la IV Directive", Bruxelles et Luxemburg, 1987, pág. 109.
- (3) Socias Salva, A.: "La Normalización Contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España" Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1991, pág. 69.
- (4) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", New York, 1990, pág. 77.
- (5) Ibidem, pág. 78-79.
- (6) Ibidem, pág. 97.
- (7) Enthoven Adolf, J. H.: "Accountancy Systems in Third World Economies", North-Holland Publishing Company, Amsterdam, New York, Oxford, 1977, pág. 212-213.
- (8) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., 1990, pág. 99-100.
- (9) Ibidem, pág. 101.
- (10) Ibidem, pág. 102.
- (11) Ibidem, pág. 103.
- (12) Enthoven Adolf, J.H., op. cit., pág. 169-171.
- (13) Ibidem, pág. 13.
- (14) ONU, "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 111.
- (15) Ibidem, pág. 112.
- (16) Ibidem, pág. 114.
- (17) Ibidem, pág. 115
- (18) Davis, R.: "Business Corporation", Freetown, 1977, pág. 39.

- (19) ONU, "Le Développement de la comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 130-132.
- (20) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international: examen 1990, New York, 1991, pág. 40-41.
- (21) ONU: "LE Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 120.
- (22) Ibidem, pág. 121
- (23) Ibidem, pág. 135.
- (24) Ibidem, pág. 136.
- (25) Oyediran, O., C. Oyeniya y otros: "Accountancy Standards Boards", John Wiley & Sons, New York, Toronto, Singapore, 1991, págs. N-53-N-73.
- (26) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication su niveau international", op. cit., pág. 141-142.
- (27) ONU: "Le Développement...", pág. 155.
- (28) Ibidem, pág. 155-157.
- (29) Ibidem, pág. 156-157.
- (30) Ibidem, pág. 161-162.
- (31) Peter, J.: "Accounting System in Somali", Mogadiscio, 1987, pág. 12.
- (32) Eviringham, G.L.: "Corporate Reporting", 2ª edición Juta & Co Ltd., Cap Town y Johanesburg, 1988, pág. 1-2.
- (33) Ibidem, pág. 4-5.
- (34) Ibidem, pág. 1
- (35) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 136.
- (36) Ibidem, pág. 153.
- (37) Ibidem, pág. 164.
- (38) Ibidem, pág. 165.
- (39) Olaki, M.: "The National Board of Accountants and Auditors", Dares Salaam, 1975, pág. 39.

- (40) Enthoven A.J.M.: "Accountancy systems in Third World Economies", op. cit., pág. 135-140
- (41) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et a la publication au niveau international", op. cit., pág. 186.
- (42) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 143.
- (43) Ibidem, pág. 143.
- (44) Ibidem, pág. 178.
- (45) Ibidem, pág. 179.
- (46) Enthoven, J.H.: "Accountancy Systems in Third Words Economies", op. cit., pág. 148-163.
- (47) ONU: op. cit., pág. 179.
- (48) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 181.
- (49) Ibidem, pág. 182.
- (50) Bell Bell, J.M., Philipps A., Raulet, C., Sabatier, P.: "Comptabilité Générale Plan OCAM", Edición Dunod, París, 1987, pág. 71.
- (51) ONU: "Questions relatives à la comptabilité et à la publication au niveau international", op. cit., pág. 30.
- (52) Montesinos Julve, F.J.: "Planificación contable", Universidad de Valencia, 1988, pág. 19-30.
- (53) Sánchez Fernández de Valderrama, J.L.: "Normalización y Planificación Contable", ICAC, Madrid, 1989, pág. 248 y 254.
- (54) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 4.
- (55) Ibidem,, pág. 5.
- (56) OCAM: "Plan Comptable Général", 1ª Edición, Yaundé, 1970, s/pág. Prefacio.
- (57) Bell Bell, J.M., Philipps, A., Raulet, C., y Sabatier, P.: "Comptabilité Générale-Plan OCAM", op. cit., pág. 68.
- (58) Sánchez Fernández de Valderrama, J.L., op. cit., pág. 133.
- (59) Ibidem, pág. 176.

- (60) OCAM: "Plan Comptable Général", 1ª edición, Yaundé, noviembre 1970, pág. 197-213.
- (61) Bell Bell, J.M., Philipps, A., Raulet, C. y Sabatier, P.: "Comptabilité Générale-Plan OCAM", op. cit., pág. 66.
- (62) OCAM: "Plan Comptable Général", 1^{ère} Edicion, Yaundé, op. cit., pág. 199.
- (63) Ibidem, pág. 164.
- (64) Ibidem, pág. 163.
- (65) Ibidem, pág. 205.
- (66) Castellino, G. y Romelaer, P.: "Comptabilité Privé-Plan OCAM", Universités Francophones, París, 1988, pág. 18-20.
- (67) G. Mueller, Gerhard: "La Nobleza de la Contabilidad" AECA, Madrid, 1994, pág. 13-14 y Hernández Esteve, E.: "Especial Encuentro AECA en Canarias", AECA, Madrid, octubre, 1994, pág. 6-7.
- (68) ONU: "Le Développement de la Contabilidad en Afrique", New York, 1990, pág. 72-73.
- (69) Ibidem, pág. 75.
- (70) Ibidem, pág. 80.
- (71) Ibidem, pág. 90.
- (72) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international", op. cit., pág. 30.
- (73) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", New York, 1990, pág. 105.
- (74) Ibidem, pág. 107.
- (75) Ibidem, pág. 124-125.
- (76) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international", op. cit., pág. 198.
- (77) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 149-150.
- (78) Ibidem, pág. 153.

- (79) Ibidem, pág. 21.
- (80) Ibidem, pág. 172-173.
- (81) Enthoven, A.M.H.: "Accountancy Systems in Third World Economies", op. cit., pág. 208.
- (82) Kinzonzi Mvutukidi: "Le rôle du Conseil Africain de la Comptabilité et le Développement du Système Comptable Africain de Référence (SCAR) en "Harmonisation des Normes Comptables, OCDE, París, 1986, pág. 117-119.
- (83) Conseil Permanent de la Comptabilité au Zaïre: "Plan Comptable Général Zaïrois", Primera Edición, Kinshasa, 1978, pág. 9-12.
- (84) Ibidem, pág. 13-23.
- (85) Ibidem, pág. 24-25.
- (86) Ibidem, pág. 147.
- (87) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 174.
- (88) ONU: "Questions relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international", op. cit., pág. 47.
- (89) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", op. cit., pág. 175.
- (90) Kinzonzi Mvutukidi: "Le rôle du Conseil Africain de la Comptabilité...", op. cit., pág. 118.
- (91) Conselho de Ministros: "Plano de Contas Empresarial", Luanda, 1989, pág. 5.
- (92) ONU: "Le Développement de la Comptabilité...", op. cit., pág. 133.
- (93) Conselho de Ministros: "Plano Geral de Contabilidade", Maputo, 1991, Segunda Edición, pág. 5.
- (94) Ibidem, pág. 6-11.
- (95) Ibidem, pág. 20.
- (96) Ibidem, pág. 3.
- (97) Borges, A. y Ferrão, M: "Novo POC-Comentado", Reis dos Livros, Lisboa, 1990, pág. 68-69.

- (98) Conselho de Ministros: "El Plan Geral de Contabilidade", Maputo, op. cit., pág. 13-14.
- (99) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", New York, 1990, pág. 134.
- (100) Ministerio de Economía e Finanzas: "Instruções sobre a Aplicação dos Princípios da Contabilidade nas Empresas Estatales da República de Santo Tomé y Príncipe", 1981, pág. 3-4.
- (101) Ibidem, pág. 12.
- (102) Ibidem, pág. 13-27.
- (103) Ibidem, pág. 11.

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

TESIS DOCTORAL

TOMO II

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA CON ESPECIAL
INCIDENCIA EN EL CASO DE ANGOLA

Realizada por:

NTALANI MESA-EMEYI MANUEL

Dirigida por: FRANCISCO JAVIER SOSA ALVAREZ

1994-1995

SEGUNDA PARTE:

**LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ÁFRICA:
EL ANÁLISIS DEL CASO DE ANGOLA.**

CAPÍTULO CUARTO

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ANGOLA

1.- Consideraciones previas

2. Normalización contable en Angola

2.1. El Departamento Nacional de Contabilidad (DNC)

2.2. Educación y Formación Contable

2.3. Asistencia técnica y relaciones con otros organismos

CAPÍTULO CUARTO

NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ANGOLA

1.- CONSIDERACIONES PREVIAS

Angola está situada en la costa occidental al sur del ecuador, pudiéndose destacar los siguientes datos:

- Nombre oficial del país: República de Angola
- Capital: Luanda
- Población: 10.020.300 habitantes en 1992. Después de esta fecha no se ha publicado otro dato sobre el número de habitantes debido a la crisis postelectoral que desencadenó una guerra sangrienta que está provocando grandes daños materiales y humanos.
- Superficie: 1.246.700 Km².
- Densidad de población: 8 habitantes/Km².
- Fronteras:

Al Norte: Zaire y Congo

Al Sur: Namibia

Al Este: Zambia y de nuevo Zaire

Al Oeste: El Océano Atlántico.

- Lenguas: portugués (oficial) y lenguas locales como Kimbundu, Kikongo, Umbundu, Chokwé...
- Principales productos de exportación: petróleo, café, diamantes, henaquén, aceite de palma y pescado.

Angola es parte del África lusófona. En otras palabras puede mencionarse que Angola es un país del África Austral perteneciente a la antigua colonia portuguesa, y que es independiente desde el 11 de noviembre de 1975, fecha en la que optó por el modelo socialista caracterizado por una economía planificada y centralizada durante el período que abarca desde 1975 hasta 1989.

Desde 1990 y como consecuencia de la caída del sistema socialista, el país entró en una nueva fase de transición hacia una economía de libre mercado. Como veremos más adelante estos cambios políticos y económicos han impulsado una modificación en el sistema contable del país.

En este sentido se expresa también A. Jaruga cuando dice: "La transición de una economía planificada hacia una economía de mercado conduce a una modificación de la regulación contable" (1).

Respecto a los grandes períodos que marcaron la historia de la normalización contable en Angola, pueden hacerse las siguientes referencias:

Antes de la independencia del país, la normalización contable era considerada como un asunto reservado específicamente al gobierno colonial portugués pues Angola en esta época era tratada como una provincia ultramarina portuguesa donde eran de aplicación las leyes promulgadas en Portugal.

Por otro lado, Portugal (antes del 11 de noviembre de 1975) aún no tenía un plan de cuentas definido; situación que duró hasta el Decreto Ley 44/77 de 7 de febrero que aprueba el primer plan nacional denominado "Plan Oficial de Contabilidad" de Portugal, que mediante el Decreto-Ley 410/89 de 21 de noviembre, ha sido adecuado a la Cuarta Directiva de la UE (2). Como veremos más adelante, la estructura de este plan portugués coincide con la del Plan Nacional de Cuentas de Angola de 1990, actualmente vigente en todo el territorio nacional.

Así los tres grandes períodos que marcaron la evolución de la normalización contable en Angola pueden resumirse en:

A. De 1975 a 1979

Durante estos cuatro primeros años de independencia, se verifica la falta de un plan contable uniformizado en Angola por las siguientes razones:

a) El abandono de las empresas por sus antiguos propietarios debido al distanciamiento de la antigua metrópoli después de la independencia.

b) La fuga masiva y casi generalizada de los técnicos extranjeros y la falta de profesionales nacionales competentes para la toma de relevo.

c) Las nuevas direcciones empresariales eran inexpertas y deficientes; y se limitaron a mantener la producción olvidando el papel fundamental de los servicios de la contabilidad.

d) No existía ningún organismo especializado en la normalización contable siendo el propio Ministerio de Hacienda quien coordinaba los trabajos para la normalización contable cuando aún se encontraba en una fase reorganizativa para el traspaso de una administración colonial a otra independiente adaptada a las circunstancias de un nuevo Estado.

En esta época, las empresas realizaban su contabilidad recurriendo a la cooperación extranjera con países como Cuba, Rusia o Portugal, lo que justifica la existencia de una diversidad de prácticas contables en el país. Hasta este momento

ningún modelo contable fue adoptado oficialmente y las empresas utilizaban los planes de cuentas que les parecían más conveniente dada su situación concreta.

Así, el país se ha visto con problemas económicos serios. Para superar la situación creada, el Gobierno ha tomado las siguientes medidas:

a) Las empresas abandonadas fueron nacionalizadas y confiscadas conforme la Ley 3/76 de marzo sobre nacionalizaciones y confiscaciones.

b) Se han iniciado los trabajos de la organización y dinamización de los servicios de contabilidad en las empresas. A este efecto se ha promulgado la Ley 17/77 de 15 de septiembre sobre las Unidades Económicas Estatales cuyo artículo 20 señala que:

La empresa estatal deberá tener un departamento financiero y de planificación al cual compete garantizar la realización de las operaciones financieras, contables y estadísticas, así como las tareas inherentes a la planificación de la respectiva empresa de acuerdo con las directrices transmitidas por la Oficina Central de Planificación Económica y por el Ministerio de Hacienda a las empresas.

Así, para dar cumplimiento al mencionado artículo 20 de la Ley 17/77, a finales de 1978, el Departamento Nacional de Contabilidad de Angola con la colaboración de unos expertos contables de la ex-URSS creó un grupo de trabajo

cuyo objetivo era realizar un Proyecto de Plan Contable para Angola. Este fue promulgado el año siguiente, es decir en 1979 mediante el Decreto 250/79 de octubre, convirtiéndose en el primer Plan de Cuentas Nacional de Angola.

B. De 1980 a 1989

A la luz del Decreto 250/79 mencionado con anterioridad, el Plan contable de Angola entró en vigor el 1 de enero de 1980, siendo reformulado en dos ocasiones:

Primero en 1982 de conformidad con el Decreto 30/82 de 26 de marzo que trata la adecuación de este plan a la situación concreta de las unidades económicas estatales ampliando el mismo para permitir su interpretación y aplicación.

Después de 1984, con el Decreto 74/84 de octubre, se realizó la segunda reformulación consistente en la inclusión en el plan de los modelos de balances destinados a las empresas estatales (modelo A), empresas mixtas y privadas (modelo B), los cuadros de inventarios de medios fijos, de existencias y la propuesta de distribución de los resultados (3).

Este plan fue confeccionado con el asesoramiento de los expertos soviéticos y durante el período de vigencia del mismo (entre 1980 a 1989) se han producido muchas dificultades para la implantación del mismo. Esto fue debido a la inadaptación e inexperiencia de los profesionales nacionales para trabajar con este

nuevo instrumento normalizado. Por su parte, los profesores que debían dar una formación adecuada para una posible adaptación del personal y los alumnos al nuevo plan contable, tampoco estaban familiarizados con el mismo.

La organización de la contabilidad en las empresas era deficiente y el esquema del circuito documental no funcionaba debidamente.

Muchas empresas intensificaron la cooperación extranjera, generalmente con países como Cuba y Rusia, que tenían relaciones privilegiadas con Angola y que fueron la base de la elaboración de las nuevas normas contables incluídas en el Plan Contable Nacional de 1980.

De este modo, los asesores contratados se limitaron a reorganizar la contabilidad o simplemente ayudar a la implantación de los sistemas contables en las empresas dedicándose principalmente a la contabilidad de la recuperación, es decir, a la elaboración de la contabilidad de los años anteriores para su actualización. La contabilidad como fuente de información en la obtención de indicadores generalizados para la economía nacional perdió su sentido, pues como dice el profesor Cañibano: *"La información debe ser oportuna, esto es publicada en tiempo, ya que unos datos contables presentados fuera de tiempo se convierten en inútiles"* (4).

En 1988, Angola renunció al modelo socialista y optó por la economía de mercado por haber constatado el fracaso de la economía planificada; esta nueva

orientación política creó un clima favorable que facilitó las reformas económicas y repercutió igualmente en algunos cambios en el sistema contable antes vigente en Angola.

La reforma de la contabilidad como parte de la reforma jurídica y económica, es una condición previa en la instauración de los mercados financieros a la promoción de las inversiones y al funcionamiento eficaz de las empresas (5).

En resumen, el período que parte de 1980 a 1989 fue marcado por la utilización de un Plan de cuentas nacional de carácter obligatorio elaborado por el Departamento Nacional de Contabilidad (DNC) con la colaboración de los expertos contables rusos y cubanos.

Dada la importancia que reviste este plan en la historia de la normalización contable en Angola, haremos una breve referencia al mismo en el próximo capítulo.

C. De 1990 hasta el momento actual

Como se ha comentado anteriormente, los cambios políticos y económicos que están operándose en los ex-países socialistas europeos, fenómeno conocido por "Perestroika" están afectando a los países de África. En el caso específico de Angola, este cambio del sistema político ha venido acompañado por la toma de medidas que suponen reformas económicas en los aspectos siguientes:

a) Liberalización del Comercio externo: durante la época de vigencia del régimen socialista en Angola, el comercio externo era sometido al control estricto de la autoridad central por lo que se ha acabado con el monopolio estatal del comercio.

b) Liberalización de los precios con intento de acercarlos a la evolución del mercado. De acuerdo con el extinto sistema de la economía planificada, los precios eran fijados por la **Comisión Nacional de Precios**, un organismo dependiente de la **Comisión Nacional de Planificación** compuesto por las siguientes instituciones: el propio Ministerio de la Coordinación Económica, Ministerio de Hacienda y el Banco Nacional de Angola. Las empresas aplicaban los precios planificados que eran fijados por la Comisión Nacional de Planificación. Estos precios planificados podían ser superiores, iguales o inferiores al coste real calculado en la empresa.

c) Privatización de las empresas estatales: la constitución de la estructura económica de estas empresas dependía fundamentalmente de las subvenciones del Estado. La mayoría eran deficitarias, con una tecnología obsoleta constituyendo así una carga pesada para el Presupuesto General del Estado, representando dichas subvenciones una proporción de 18 por 100 de los gastos estatales en 1988 (Véase Presupuesto Público de 1988).

d) Las empresas no rentables fueron cerradas o privatizadas.

e) Reestructuración del ineficiente sistema de la planificación centralizada de la economía, tarea ésta que fue encomendada al Secretariado Técnico de Saneamiento Económico-financiero, que es una institución gubernamental encargada de introducir las reformas para pasar, de una economía planificada y centralizada a una economía de mercado. En efecto, dentro de las reformas importantes introducidas por esta institución puede destacarse que la contabilidad se considera como una de las áreas prioritarias, lo que justifica la implantación del nuevo plan contable en Angola en 1990.

Con las reformas económicas anunciadas en 1988, el Secretariado Técnico de Saneamiento Económico-financiero en estrecha colaboración con el DNC y los expertos portugueses publicaron el Proyecto para el nuevo Plan Contable de Angola con vistas a sustituir el antiguo plan de 1980 confeccionado por especialistas rusos y cubanos.

El referido proyecto mereció gran aceptación siendo posteriormente convertido en el nuevo plan contable del país conocido por el Plan de Cuentas Empresarial, mediante la promulgación del Decreto 70/89 de 23 de diciembre, que constituye un instrumento básico legal que marca el fin de la existencia del antiguo Plan Nacional de Cuentas de 1980 y la entrada en vigor del nuevo plan contable de 1990.

2.- NORMALIZACION CONTABLE EN ANGOLA

La normalización contable en Angola está exclusivamente reservada a la autoridad gubernamental, es decir que las normas contables se efectúan por un organismo administrativo que es el DNC, que está integrado en el seno del Ministerio de Hacienda.

2.1. El Departamento Nacional de Contabilidad (D.N.C.)

El DNC fue creado en 1976 por el Decreto 63/76 de 26 de junio aunque empezó a funcionar a partir de 1978 con los trabajos preliminares para la confección del primer plan contable de Angola de 1980.

El artículo 30 del Decreto 181-A/80 establece los sectores que integran el DNC y que son los que siguen:

- Sector de Contabilidad y Organización de empresas
- Sector del Plan de Cuentas Nacional
- Sector de formación y técnicos de cuentas
- Sector de centros de contabilidad

El DNC está dirigido por un director nacional nombrado por el Ministerio de Hacienda, ayudado por expertos del Ministerio de Hacienda y de otros profesionales designados a propuesta de diversos sectores de la actividad económica.

Entre los logros del DNC merecen destacarse por su especial importancia, los siguientes:

- La elaboración del Proyecto del Plan de cuentas nacional de 1979.
- La confección del Plan de cuentas nacional aprobado por el Decreto 250/79 de 19 de octubre
- La publicación del manual "Contabilidad en la Industria" editado en Moscú en 1981 por Ediciones Progreso.
- Las reformas del Plan de Cuentas Nacional aprobado en diciembre de 1979, en 1982 y en 1984.
- La elaboración del Proyecto del Nuevo Plan de Cuentas Empresarial (Proyecto de 23 de marzo de 1989).
- La conclusión de los trabajos del estudio analítico del Proyecto de 23 de marzo de 1989 que culminó con la promulgación del actual Plan Contable de 1990.

- El DNC intentó en varias ocasiones promover de conferencias para esclarecer el contenido del Plan de cuentas nacional participando igualmente en las diferentes reuniones internacionales contables, entre las que destacamos el primer seminario del Consejo Africano de Contabilidad realizado en Kinshasa en 1980 y en la conferencia sobre educación y formación realizada en Abiyan en 1988.

En cuanto a las facultades atribuidas a este Departamento, el Decreto 181-A/80 de 10 de noviembre concede al DNC la competencia de normalizar e implantar la contabilidad al nivel de todo el territorio nacional y el cumplimiento de las siguientes tareas:

- Elaborar el plan de cuentas nacional, mantenerlo permanentemente actualizado y proponer las reformas que sean oportunas.
- Garantizar la implantación de la contabilidad a nivel nacional.
- Orientar a los expertos contables en la confección de la información financiera.
- Elaborar las normas de control de contabilidad del Estado en las empresas estatales y mixtas.

- Efectuar la contabilidad general del Estado de acuerdo con el plan contable aprobado.
- Velar por la correcta aplicación del plan de cuentas
- Orientar metodológicamente la enseñanza de la contabilidad en los centros de formación contable y financiera con vistas a uniformar la formación y la actividad contables.
- Regular las funciones de los jefes de contabilidad de las unidades económicas.
- Elaborar las normas y la metodología del registro y verificación de las actividades de los expertos contables.

De acuerdo con lo planteado, resulta que la normalización contable en Angola se centra en la formulación y actualización del plan de cuentas y este último deberá estar en sintonía con los requerimientos de las siguientes normas:

Ley de la Planificación

Ley de las actividades económicas

Ley de las inversiones extranjeras

Ley de las empresas estatales

Vamos a analizar a continuación cada una de las leyes antes mencionadas:

A. Ley de la Planificación

La Ley 2/82 de 8 de febrero sobre planificación fue reformada por el Decreto 12/88 de 8 de febrero que establece las líneas generales para la dirección centralizada y planificada de la economía del país.

El Ministerio de Planificación, a través de la Oficina Central de Planificación, elabora el Proyecto del Plan nacional de la economía, que es posteriormente sometido al Parlamento para su aprobación. Después de su aprobación este proyecto se convierte en el Plan Nacional de la Economía y pasa inmediatamente a su aplicación en los distintos sectores como por ejemplo, industria, agricultura, educación y otros similares.

El Plan Nacional de la Economía que se trata aquí, se refiere a la contabilidad macroeconómica que capta macromagnitudes y presenta una información obtenida estadísticamente, en buena parte procedente de la contabilidad.

En la parte introductoria del Plan de Cuentas Nacional de 1980 en su versión revisada de 1984 se puede observar que recoge un conjunto de informaciones por empresas homogéneas, que posibilitaría la obtención de indicadores en distintas ramas de la actividad económica que forman un todo denominado economía nacional" (6). En otras palabras, uno de los objetivos a alcanzar por la

normalización contable es proporcionar información a la contabilidad nacional y datos para la toma de decisiones.

La Ley de planificación realza el papel de la contabilidad a nivel empresarial y abarca los siguientes apartados: plan de ventas, de producción, de aprovisionamientos, de las inversiones, de tesorería y el Plan de precios y costes.

Como se ha mencionado con anterioridad, Angola optó inicialmente por el sistema socialista. Hadi R-Al-Saffar señaló que el papel fundamental del sistema contable en los países socialistas es contribuir activamente al desarrollo planificado. Tal sistema ofrece una participación efectiva en todas las fases del plan, desde su implementación hasta el control de las distintas desviaciones.

En cuanto a la organización estructural de un departamento de contabilidad en la empresa, el mismo autor añade que:

La tradicional estructura de la organización del departamento de contabilidad y finanzas conduce a la realización de las actividades del plan que consiste en la recogida de datos, análisis, interpretación y evaluación de los mismos. En cambio en un sistema avanzado con organización compleja, las tareas de la planificación y de la contabilidad funcionan separadamente y establece una cooperación entre varios especialistas para el tratamiento de datos como por

ejemplo, economistas, estadísticos, ingenieros y especialistas informáticos (7).

En Angola, esta estructura organizativa viene regulada por la Ley 17/77 de septiembre sobre las **Unidades Económicas Estatales** cuyo art. 20; "la presentación de estados contables." indica la forma de organizar un departamento de contabilidad que debe seguir el siguiente esquema (8):

CUADRO 22	
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE DEPARTAMENTO DE PLANIFICACIÓN Y FINANZAS	
DIVISIÓN DE PLANIFICACIÓN	DIVISIÓN DE FINANZAS
<ul style="list-style-type: none"> - Estadística - Planificación 	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidad General - Contabilidad de Costes - Auditoría

Fuente: Elaboración propia.

Cada empresa podrá incluir otros servicios según la realidad concreta del sector respectivo. La división de Finanzas a través de la contabilidad presta apoyo a la división de planificación en la elaboración de los planes empresariales proporcionando los datos necesarios para la planificación de la economía nacional.

En este mismo contexto Hadi señala que "El sistema de la planificación económica requiere cuadros competentes con formación multivariante y sólida en econometría, estadística, informática, contabilidad general y de costes, contabilidad presupuestaria y otras ciencias complementarias" (9).

Como puede observarse, el sistema de la economía planificada debería impulsar el crecimiento y desarrollo de la economía nacional, pero desgraciadamente, no ha funcionado en Angola por falta de especialistas y por el propio desmoronamiento del sistema.

Dadas las circunstancias señaladas, el gobierno angoleño emprendió esfuerzos para sustituir el Plan Contable de 1980 por uno nuevo elaborado en colaboración con los expertos portugueses.

El nuevo plan contable confeccionado en base al sistema de la economía de mercado refleja los siguientes aspectos:

Con la revisión de la Ley de Planificación en Angola el 8 de febrero de 1988, las empresas modificaron los parámetros básicos de los salarios de los trabajadores,

de la producción, distribución y utilización de los beneficios. Antes, estos parámetros eran impuestos por la Oficina Central de Planificación por personas que desconocían la realidad empresarial. Lo mismo ocurría con los precios; hoy en día estos precios se fijan libremente de acuerdo con la estructura de costes de la empresa y otros criterios expuestos en el plan contable vigente en Angola para algunos productos.

B. Ley de las Actividades Económicas

La Ley 10/88 de 2 de julio sobre Actividades Económicas establece los principios básicos que rigen las distintas actividades realizadas en Angola desde el sector industrial, agrícola y otros servicios similares.

Según el art. 1 de esta Ley, se entiende por actividades económicas aquellas que se destinan a la producción y distribución de bienes y a la prestación de servicios a título oneroso y con finalidad lucrativa. El mismo artículo señala que esta Ley no se aplicará a las empresas vinculadas a la administración pública como educación, cultura, sanidad, asistencia social, deporte y otras actividades de servicios a definir por el Consejo de Ministros.

El art. 2 de la Ley de Actividades Económicas se refiere al reconocimiento del derecho al ejercicio de la actividad económica tanto a título individual como colectivo en las áreas autorizadas. En el art. 17 se establece una lista de las actividades prohibidas exclusivamente reservadas al Estado, entre ellas se destacan

las actividades del Banco Central y emisor, industria bélica, administración de puertos y aeropuertos, transportes públicos, telecomunicaciones y correos...

En el art. 3 de la Ley de las Actividades Económicas se señala que la realización de la actividad deberá ser ejercida previa autorización de los organismos competentes. En este caso por el Ministerio correspondiente para las pequeñas y medianas empresas y por el Consejo de Ministros para las empresas de mayor dimensión, es decir, las que aportan un mayor volumen de inversiones (más de cien mil dólares).

Por otro lado, el art. 4 se refiere al ejercicio de la actividad económica bajo la forma empresarial, familiar o individual. En este mismo artículo se señala que la actividad empresarial se ejerce mediante empresas del Estado, empresas mixtas, cooperativas y empresas privadas.

De acuerdo con el art. 5 las empresas del Estado pueden constituirse de la siguiente manera:

a) Empresas estatales regidas en base a la "Ley de las Empresas Estatales" a la que nos referimos más adelante.

b) Empresas mixtas constituidas con capital del Estado y con capitales propiedad de nacionales o extranjeros. En este caso, la participación estatal en el capital social tendrá que ser igual o mayor al 51 por 100 en su conjunto.

El art. 6 señala que las empresas mixtas se constituyen por los dos siguientes componentes : capital estatal y por otro, capital privado (nacional o extranjero) y podrán formalizarse bajo la forma de una sociedad anónima donde los promotores son considerados como accionistas no admitiéndose la fundación sucesiva. Las aportaciones podrán ser desembolsadas en efectivo o en bienes no dinerarios por un valor no inferior al 25 por 100 del capital suscrito. La parte pendiente, en su caso, podrá desembolsarse hasta cinco años después de la fecha de suscripción.

La cooperativa es definida en el art. 7 como una persona colectiva de capital de composición variable que se destina a actividades económicas para la satisfacción de las necesidades materiales, culturales y sociales de sus miembros, pudiendo igualmente realizar operaciones con terceros. Las cooperativas serán regidas por una legislación especial que será publicada por el Consejo de Ministros.

En cuanto a las empresas privadas, el art. 8 prevé el desarrollo de las mismas en las siguientes modalidades: sociedad colectiva o sociedad anónima cada una de ellas con características propias. Pero la presente Ley no especifica aún los rasgos que corresponden a cada una de las sociedades mencionadas. De forma general diremos que las sociedades colectivas se constituyen por individuos que aportan su capital y participan en los beneficios de la empresa de acuerdo con la proporción del capital aportado. Respecto a las sociedades anónimas, los socios o accionistas aportan dinero u otros bienes. El capital social está dividido en acciones y la responsabilidad de los socios se limita al capital aportado. Hay una clara separación

entre la propiedad que es de los accionistas y la dirección apoyada por el Consejo de Administración.

Sobre la actividad económica familiar, el art. 9 se limita sólo a mencionar que tiene por objetivo fomentar la producción y la distribución de bienes y la prestación de servicios. Un equipo de especialistas está empeñado actualmente en la elaboración de la Ley que regirá el funcionamiento de las actividades familiares.

El art. 10 reconoce el derecho al ejercicio individual de profesiones de forma independiente.

De esta forma general para el ejercicio de la actividad económica en Angola, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, la utilización del plan de cuentas nacional será obligatorio para las empresas estatales, mixtas y privadas y facultativa en las empresas familiares e individuales por ser menos significativas.

C. Ley de las Inversiones Extranjeras

La Ley de las Inversiones Extranjeras establece el régimen y los procedimientos de la inversión extranjera a efectuar en Angola. Para ello, sería importante establecer en este ámbito un marco legal que garantice los intereses esenciales del Estado y de los inversores potenciales.

La primera versión de la Ley de Inversiones Extranjeras fue promulgada por el Decreto 10/79 de 22 de junio, actualizado por la Ley 18/33 de 16 de julio.

En esta Ley se considera inversión extranjera, la introducción y utilización de capital, bienes de equipos o tecnología que se destinen a la creación de nuevas empresas o asociaciones, sucursales o filiales u otras formas de representación social en el extranjero (en este caso en Angola) como la adquisición parcial o total del patrimonio de las empresas angoleñas ya existentes (cfr. art. 4 de la LIE).

De forma general puede resaltarse que la inversión extranjera desempeña un papel de extrema importancia en el desarrollo de la economía del país; la contabilidad en este caso concreto sería un instrumento útil para promover el referido desarrollo.

En su art. 3 se fijan los criterios para la admisibilidad de la inversión extranjera que corresponde a las orientaciones estratégicas y los objetivos establecidos en los programas de políticas económicas. El mismo artículo prohíbe la realización de inversiones extranjeras en las siguientes áreas: defensa, orden interno, seguridad del Estado, actividad bancaria en lo que se refiere a las funciones del banco central emisor y otras áreas consideradas por la Ley reservadas al Estado. El contenido de este artículo coincide con el art. 17 de la Ley de Actividades Económicas que referimos anteriormente.

Según la Ley de Inversiones Extranjeras se considera **inversor extranjero** cualquier persona singular o colectiva no residente privada o estatal así como entidad internacional que practiquen actividades económicas, siempre que cumpla los requisitos legalmente instituidos en Angola, es decir, producir únicamente en el área en la que ha sido autorizada, pagar los impuestos y cumplir con las obligaciones exigidas por el gobierno angoleño.

En cambio el **inversor nacional** es una persona singular o colectiva residente (estatal, privada, mixta o cooperativa) que ejerce actividades económicas en el territorio nacional y cumple con las orientaciones estratégicas y los objetivos establecidos en los programas de políticas económicas. El inversor nacional aporta su capital a empresas mixtas o privadas. Su participación en el capital podrá ser negociada entre los contratantes.

La Ley de Inversiones Extranjeras afecta igualmente a las **empresas conjuntas y asociaciones en participación**. Todas estas formas jurídico-empresarial serán analizadas a lo largo de este capítulo.

Por ello, el art. 7 señala que, las inversiones extranjeras en Angola podrán realizarse de acuerdo con las siguientes modalidades:

- empresas mixtas
- empresas conjuntas
- empresas privadas, y

- aplicaciones financieras

A continuación se analizan cada una de ellas:

a) Empresas mixtas

Las empresas mixtas están constituidas habitualmente por dos partes: el asociado extranjero de un país desarrollado y la parte local a menudo representada por una entidad pública del país. Las participaciones de los asociados en el capital social suelen representarse de la siguiente manera:

- Entidad estatal angoleña al menos, el 51 por 100.
- *La parte privada extranjera o nacional no más del 49 por 100.*

Según los estudios publicados por la ONU en 1974, existían dos tipos fundamentales de asociaciones en África: la **asociación contractual** y la **empresa mixta** propiamente dicha. En estos estudios se señala que: "La forma de **asociación mixta contractual** se emplea en aquellos casos en los que las leyes del país en que han de llevarse a cabo las operaciones no reconocen el principio de la propiedad privada del capital". Esto sucedió efectivamente en cierto número de países con economías de planificación centralizada (como fue el caso angoleño en la década de los años 80). Por su carácter menos permanente, sirve a veces como fase preliminar de futuras empresas mixtas de participación en el capital, es decir como

un período de prueba que precede a la creación formal de una empresa mixta propiamente dicha" (10).

De acuerdo con esta misma fuente se puede indicar que, "El asociado extranjero suministra recursos financieros, bienes de capital, patentes industriales, asistencia y conocimientos técnicos al asociado local, a cambio del pago de ciertos cánones que se calculan en función del nivel de producción, ventas y beneficios" (11).⁶

En definitiva, las sociedades de participación en el capital representan la forma más usualmente adoptada por las empresas basadas en la inversión de capital extranjero en países en desarrollo como Angola. Estas sociedades se constituyen mediante la participación de dos asociados en el capital de una empresa ya existente o en el de una nueva empresa.

b) Empresas conjuntas

El art. 10 de la Ley de las Inversiones Extranjeras define las empresas conjuntas como aquellas que surgen cuando un **inversor nacional no estatal se asocia con un inversor extranjero**. Las participaciones en el capital social son fijadas en el acto de constitución. En el caso de un acuerdo multilateral que abarca a varios asociados, las participaciones en el capital son libremente negociables por las partes intervinientes en el contrato.

c) Asociaciones en participación

En los artículos 2 y 11 se señalan que las empresas en participación serán objeto de contrato a celebrar entre dos partes, principalmente entre un inversor extranjero y uno nacional para la realización de actividades económicas. La Ley no aclara las participaciones correspondientes a cada una de las partes intervinientes en el contrato y tampoco presenta las características de este tipo de empresas. En este artículo se menciona igualmente que los rasgos de estas empresas serán regulados específicamente más adelante.

d) Empresas privadas

De acuerdo con el art. 12 de la Ley de las Inversiones Extranjeras, las empresas privadas son aquellas constituidas con capital o medios económicos exclusivamente extranjeros. En otras palabras diremos que el capital aportado en estas empresas es totalmente privado (100 por 100).

e) Aplicaciones financieras

En el art. 13 se consideran **aplicaciones financieras**, las inversiones en títulos, participaciones y préstamos hechos a largo plazo en otras empresas. En este mismo artículo se señala que las aplicaciones financieras serán regidas por una legislación especial que será publicada en el momento oportuno.

Según el art. 14, al inversor extranjero se le garantizan los derechos derivados de la propiedad sobre los medios en los que invierta, especialmente el derecho de transferir al exterior los dividendos o beneficios distribuidos, una vez deducidas las amortizaciones legales y los impuestos debidos teniendo en cuenta las respectivas participaciones en el capital propio de la empresa. Podrá igualmente transferir el producto de la liquidación de sus inversiones incluyendo las plusvalías, después de haber pagado los impuestos obligatorios.

En el caso excepcional de que los bienes objeto de inversión sean expropiados o nacionalizados por motivos de interés público, el Estado asegurará el pago de una indemnización efectiva cuyo montante será determinado de acuerdo con las reglas y prácticas comunes del derecho internacional o por recurso de arbitraje.

El art. 21 establece una serie de obligaciones para los inversores extranjeros entre las que destacamos: respetar las leyes y reglamentos vigentes así como los compromisos contractuales, someterse al control de las autoridades competentes y facilitar las informaciones que les fueran solicitadas. En este mismo artículo se recomienda a las empresas constituidas al amparo de esta Ley, la aplicación del plan de cuentas con las reglas de contabilidad establecidas en el país.

De acuerdo con el art. 40, las empresas que se rigen al amparo de esta Ley podrán tener cuentas abiertas en moneda nacional o extranjera en bancos

domiciliados en el país de conformidad con la legislación bancaria y cambial vigente.

Respecto a la disolución y liquidación de las empresas extranjeras, el art. 36 prevé que las entidades constituidas al amparo de la presente ley se disolverán en los casos previstos en el respectivo contrato o acto constitutivo y en las siguientes circunstancias:

- Por acuerdo de los socios
- Por quiebra caracterizada por la incapacidad de la empresa en pagar sus deudas
- Por no desembolsar el capital suscrito en el plazo de cinco años desde la fecha de suscripción.
- El no cumplimiento del objeto social de la empresa.

El art. 19 menciona que no se consideran operaciones de inversión extranjera las de valor inferior al equivalente a 250.000 dólares de los Estados Unidos de América, quedando excluidas del ámbito de aplicación de la presente ley y siendo sujetas al régimen de las operaciones cambiales (cf. art. 5 de la Ley 3/79 de 9 de marzo sobre el Presupuesto Cambiario).

El art. 39 de la Ley de las Inversiones Extranjeras establece lo siguiente: "EL Ministerio de Hacienda podrá ordenar la realización de auditoría en las empresas constituidas en base a la Ley de las Inversiones Extranjeras de conformidad con la

legislación vigente". Esta auditoría se realizará bajo responsabilidad de un auditor del propio Ministerio de Hacienda.

En relación a la constitución y alteración de sociedades, el art. 41 recomienda que si el proyecto de inversión implica la constitución o alteración de sociedades, dichos actos deberán ser otorgados mediante escritura pública. Después de otorgadas las escrituras públicas, efectuados los registros comerciales y realizadas las operaciones de capital, la inversión deberá registrarse en el plazo de ciento veinte días en el órgano competente y en el Instituto Nacional de Estadística.

Por último, el art. 49 establece que el órgano encargado de la ejecución de la política nacional en materia de inversiones extranjeras así como de promover, coordinar, orientar y supervisar las inversiones extranjeras es el Gabinete de Inversión Extranjera instituido por el Decreto 6/89 de 1 de abril bajo tutela del Ministerio de Planificación y Coordinación Económica a quien compete nombrar los respectivos responsables.

D. Ley de las Empresas Estatales

La Ley de las Empresas Estatales data de 1977 y tiene su origen en la Ley 7/77 sobre las "Unidades Económicas Estatales" que fue ampliada y reformulada el 9 de julio de 1988 convirtiéndose así en su versión final en la Ley 11/88 que se

denominó **Ley de las Empresas Estatales (LEE)** y que constituye un instrumento fundamental de apoyo a la contabilidad de la empresa en Angola.

En esta ley se incluyen varios aspectos vinculados a la contabilidad, de los que se destacan:

a) El Estado tiene la obligación de poner a disposición de la empresa, el fondo de constitución (equivalente a capital) para el arranque de la actividad económica. Dicho fondo podrá ser aumentado a través de las nuevas aportaciones que el Estado realice. Este aumento del fondo de constitución puede darse cuando la estrategia de la empresa lo justifique y previa autorización del Ministerio de Hacienda (cfr. art. 18 de la LEE)

B) En el art. 19 la Ley concede a la empresa la autonomía de disponer y administrar los bienes, derechos y obligaciones que se encuentran bajo su responsabilidad de acuerdo con lo establecido en el estatuto de la misma.

c) El art. 20 de la Ley dispone que la empresa estatal deberá implantar un sistema de contabilidad que responda y corresponda a las necesidades de la propia gestión empresarial y que deberá introducir un sistema de control presupuestario permanente así como una correcta valoración de su patrimonio. La contabilidad en la empresa estatal podrá igualmente ser ejecutada a través del asesoramiento de empresas especializadas en cuyo caso existiría la responsabilidad de la autenticación de las cuentas presentadas por la empresa.

En este sentido la información financiera elaborada por las empresas estatales se destina a los organismos de la administración pública en su calidad de usuarios con capacidad reguladora de la actividad económica. En la actualidad con la versión revisada de la Ley de las Empresas Estatales y con el desarrollo del sector privado en la economía, la información contable pasa a destinarse a distintos usuarios como por ejemplo, sindicatos, trabajadores, inversores, acreedores y otros interesados.

d) En relación a los créditos, la empresa estatal podrá recurrir al crédito bancario o comercial y obtener empréstitos a través de la emisión de títulos. De acuerdo con esta Ley, la empresa estatal podrá conceder créditos a terceros.

e) Respecto al régimen fiscal, la Ley de las Empresas Estatales revisada establece que la empresa estatal está sujeta al cumplimiento de las normas fiscales pagando los impuestos fijados por la ley. La legislación de 1977, por el contrario, le concedía la exención del pago de cualquier categoría de impuestos, (ver art. 23).

f) Desde el punto de vista del reparto de los beneficios de la empresa, la Ley revisada prevé las siguientes prioridades:

- **Constitución de una reserva legal** del 10 por 100 del beneficio del ejercicio hasta que ésta alcance, al menos, el 15 por 100 del capital de la empresa.

- **Fondo de inversiones** cuya proporción se determinará por organismos superiores y generalmente por el Ministerio de Planificación y Coordinación Económica y por el Ministerio de Hacienda.
- **Entrega al Estado:** Una parte de los beneficios de la empresa estatal se deberá entregar obligatoriamente al Estado que aparece como propietario de los medios de producción. Esta entrega se efectúa a través del Presupuesto General del Estado. En el Plan contable de 1980 (como en el de 1990) existe una cuenta denominada "Presupuesto General del Estado" que se destina al registro de las referidas entregas.
- **Fondo Social:** Este fondo se destina a la distribución de estímulos individuales a los trabajadores a título de coparticipación en los beneficios. El fondo social se fija en función de un porcentaje sobre los beneficios después del pago de los impuestos, en función de la productividad y dedicación a la empresa. La redacción de este artículo antes de su revisión, fijaba la proporción de los beneficios entre el 5 y el 15 por 100 para este fondo social (cfr. art. 32).

g) El art. 35 de esta Ley nos describe que la propuesta de creación de una empresa estatal deberá ser acompañada por un proyecto de los estatutos de la empresa que contendrá obligatoriamente:

- Denominación de la empresa
- Sede y domicilio social
- Objeto social determinando las actividades de la empresa
- Fondo de constitución
- Dimensión de la empresa
- Organigrama de la empresa, atribuciones y funcionamiento de los órganos integrantes
- Organismo de titularidad de la actividad del sector o rama de la que depende
- Algunas normas sobre la gestión de la empresa

Además se señala que el estatuto de la empresa creada deberá ser publicado en el plazo de 120 días a contar desde la fecha de creación de la misma en el **"Diario da República"**, equivalente al Boletín Oficial del Estado español.

h) En el art. 36 de la Ley de Empresas Estatales, se refiere que las empresas estatales de mayor dimensión (entre cinco y quince millones en dólares americanos) son creadas por Decreto del Consejo de Ministros, mientras que la creación de pequeñas y medianas empresas podrá delegarse en el Ministro o Secretario de Estado.

i) El art. 40 sobre el comienzo de la actividad económica señala que la empresa estatal podrá iniciar su actividad cumpliendo primero su objetivo social después de alcanzar las siguientes exigencias:

- Su fondo de constitución deberá encontrarse parcial o totalmente desembolsado. La Ley no indica la proporción del capital a desembolsar (art. 18 y 19 de la LEE). Por el contrario, el Estado podrá *desembolsar estas aportaciones en forma escalonada de acuerdo con la proporción a determinar por el Consejo de Ministros o por el Ministro o Secretario de Estado que supervise la correspondiente operación.*
- Haber publicado el decreto de creación así como el estatuto de la empresa.
- Existencia de un plan contable a partir del texto básico del plan de cuentas nacional.
- Estar registrada en el Ministerio de Comercio y en el Ministerio de Hacienda.
- Nombrar sus órganos de Dirección General, Consejo de Administración, Consejo de Dirección y Consejo Fiscal para las empresas de gran dimensión y de la dirección, y consejo fiscal para las empresas medianas y pequeñas.

El Consejo de Administración se constituye, de conformidad con el art. 47, generalmente por seis miembros:

- El Presidente del Consejo nombrado por el Consejo de Ministros.
- Tres administradores nombrados de la siguiente manera: uno por el Ministerio de titularidad, otro por el Ministerio de Hacienda y un tercero entre los trabajadores de la empresa, y
- El director general de la empresa.

Además nos parece conveniente indicar que el Consejo de Administración podrá reunirse en sesiones ordinarias o extraordinarias. Dichas reuniones habrán de ser convocadas por su presidente. Así, el Consejo de Administración se reúne ordinariamente dentro de los tres meses siguientes al cierre de cada ejercicio. Todas las reuniones del Consejo convocadas fuera del período indicado en el estatuto tendrán la consideración de extraordinarias. El Consejo de administración sólo existe en empresas de cierta dimensión. Su papel en las pequeñas y medianas empresas se asume a través del Consejo de dirección.

El Consejo de dirección es un organismo consultivo de la dirección general de la empresa al cual cabe analizar los asuntos relacionados con la actividad empresarial y la toma de decisiones concretas sobre los mismos. Todos los directores o responsables de áreas son miembros integrantes del Consejo de dirección, cuya coordinación corresponde al director general como puede observarse en el esquema que presentamos a continuación:

CUADRO 23				
CONSEJO DE DIRECCIÓN				
DIRECCIÓN GENERAL				
RESPONSABLES DE ÁREA				
FINANZAS	COMERCIAL	PERSONAL	APROVISIONAMIENTO	PRODUCCION

FUENTE: Elaboración propia

El Consejo de dirección es un organismo indispensable a cualquier tipo o dimensión de la empresa.

En cuanto a la dirección general, diremos que es un órgano ejecutivo que asegura la elaboración de los planes y presupuestos empresariales. La dirección de la empresa garantiza el buen funcionamiento de la misma y recae en un profesional nombrado por el Ministro del sector a propuesta del Consejo de Administración (en empresas de gran dimensión) o por el Consejo de dirección en empresas de pequeña dimensión (ver artículos 49 y 50).

4

El Consejo fiscal a su vez, se constituye por personal procedente de fuera de la empresa, nombrado según el siguiente criterio:

- El presidente y un vocal, por el Ministerio de Hacienda.
- El otro vocal nombrado por el Ministerio que supervisa la empresa.

De acuerdo con los artículos 53 y 54, las principales tareas que realiza el Consejo fiscal son:

- Verificar si la información contable suministrada en empresas estatales corresponde a los requerimientos (principios, normas, formatos) del Plan Contable Empresarial de Angola.

- Realizar una auditoría periódica en empresas estatales emitiendo opiniones sobre los estados contables auditados.

En el art. 67 del texto legal sobre empresas estatales, se observa que "la extinción de una empresa estatal puede buscar la organización de su actividad mediante escisión o fusión con otras empresas". La extinción de las empresas estatales tendrán lugar únicamente en los casos previstos por la ley como por ejemplo, reestructuración de empresa para su ampliación (dimensión económica) o por exigencias de la especialización. Las reglas de extinción de una empresa no afectan a las empresas en situación de disolución y liquidación.

El art. 68 de la mencionada norma establece lo siguiente:

La escisión de la empresa estatal puede llevarse a cabo mediante la extinción de la empresa y reparto de su patrimonio para la constitución de nuevas empresas estatales o la afectación de parte del patrimonio de la empresa con vistas a ser integrado en otra empresa estatal existente o en fase de constitución.

El decreto que determina la escisión de la empresa estatal por motivo de extinción o división del capital deberá indicar los valores activos y pasivos de la empresa escindida que se transfieren para la nueva o nuevas empresas.

La decisión de escindir una empresa estatal es competencia del Consejo de Ministros para las empresas de gran tamaño y por el Ministerio o Secretaría de Estado correspondiente para las empresas de pequeña y mediana dimensiones.

De acuerdo con lo mencionado en el art. 69 de la Ley de las Empresas estatales pueden ser objeto de una fusión o unión. Esta fusión se traducirá en la incorporación de uno a varios patrimonios en otra empresa ya existente o en situación de creación que recibirá los valores activos y pasivos procedentes de las empresas fusionadas.

Como en el caso anterior, el Decreto que determinará la fusión de las empresas deberá mencionar las alteraciones a introducir en los estatutos de la empresa absorbente o los estatutos de la nueva empresa resultante de esta fusión.

También la decisión de fusión de las empresas estatales corresponde a los organismos antes mencionados para la escisión.

Como acabamos de ver, la Ley de Empresas Estatales regula también algunos aspectos que se refieren igualmente a empresas privadas y mixtas. Es el caso por ejemplo, de la composición y participación en el capital, del régimen fiscal, afectación de los beneficios, fijación de precios, documentos de presentación de cuentas anuales y de otros casos similares.

2.2. Educación y Formación Contable

Antes de hablar de la educación y formación contable en Angola creemos conveniente explicar la razón que nos ha impulsado a introducir este epígrafe en el presente capítulo.

Muchos tratadistas al realizar sus estudios sobre el sistema contable, suelen introducir el aspecto de la educación y formación contable como factores que influyen claramente en el desarrollo de las prácticas contables.

Dentro de los autores que han seguido este camino podemos destacar (12):

Choi y Mueller en 1978 y 1991 cuando se refieren al estatus de la organización y educación profesional y de niveles generales de los sistemas y procedimientos educativos respectivamente.

Arpan y Radebaugh en 1985 quienes proponen igualmente los **factores educativos** en el desarrollo del sistema contable. Nobes y Parker en 1991 que sugieren que la **teoría contable** presenta un conjunto de conceptos y principios divulgados en diversos centros de investigación y enseñanza contables.

Yves Leguin (1986) cuando apunta la formación contable destacando el caso francés (13).

El profesor José Ignacio M. Churiaque cuando hace alusión al Presidente de la "American Accounting Association" (AAA), el Sr. Beaver en 1987 quien describe una triple relación entre los vértices de un triángulo: la investigación, la enseñanza y la práctica, planteamiento que ha sido posteriormente objeto de debate en la reunión de la AAA en 1988 celebrada en Florida donde se ha deducido que la investigación y la enseñanza mantienen fuertes conexiones con la práctica profesional (14).

A. Cibert y P. Lauzel refuerzan esta idea cuando dicen (15):

"El papel de la investigación y la enseñanza son consideradas como medios para mejorar las relaciones existentes entre los estudios teóricos y las aplicaciones prácticas de la contabilidad".

El propio IFAC que atribuye una gran importancia a la educación y formación contable, razón por la cual se ha incorporado un Comité de Educación en su seno.

Pensamos que tenemos razones suficientes para realizar nuestro análisis sobre el papel jugado por el sector de la educación y formación contable en Angola.

Este papel se hace aún más relevante cuando consideramos que una de las facultades atribuidas al D.N.C. según el mencionado Decreto 181 - A/80 consistía en "Orientar metodológicamente la enseñanza de la contabilidad en los centros de

formación contable y financiera con vistas a uniformar la formación y la actividad contables".

Es habitual que los profesores universitarios sean uno de los especialistas invitados para dar sugerencias en la formulación del plan contable y son ellos mismos quienes contribuyen directa o indirectamente a la divulgación del mismo a través de los mecanismos de la educación y formación contable que se pretende analizar a continuación.

En efecto, podemos señalar que la enseñanza y formación contable en Angola puede adquirirse:

- Por vía de la enseñanza tradicional que abarca el nivel de enseñanza media (secundaria) y la universitaria,
- Y mediante los centros de formación profesional

Vamos a proceder al análisis de estas modalidades:

a) La enseñanza media de la contabilidad

Antes de la actual reforma de la enseñanza de Angola, los estudios de los institutos medios de la rama económica era propuestos por los alemanes de la ex-

R.D.A. que asesoraban los trabajos para la formulación de la estructura organizativa y contenido de los referidos programas (16).

Así tras haber finalizado la 8ª clase de la enseñanza de base, los alumnos elegían uno de los cursos del nivel medio (secundario) que va de la 9ª a la 12ª clase del instituto optando por una de las siguientes especialidades de la rama económica:

Comercio exterior para la formación de técnicos medios de comercio exterior.

Planificación: Formación destinada a los futuros trabajadores de nivel medio para la planificación de la economía nacional. Esta enseñanza era de extrema importancia debido a la opción socialista elegida por este país en los primeros años de su independencia.

Contabilidad: En esta especialidad se formaba los profesionales de niveles medios de contabilidad para ejercer las funciones de contables en las empresas de modo satisfactorio.

En cada una de las especialidades, las disciplinas de contabilidad general y contabilidad de costes eran de gran importancia y obligatorias a razón de 50 créditos ó 500 horas al año. Estos institutos medios están en las ciudades de Luanda (Instituto Karl Marx) y en Lubangu (Instituto Friedrich Engels).

En 1988 con el Proyecto de reforma de la educación, el Secretariado Técnico de Saneamiento Económico Financiero había ordenado la fusión de los cursos de comercio exterior, de planificación y de contabilidad en uno sólo convirtiéndose en institutos medios de economía. Asimismo los institutos otrora existentes pasaron a designarse con los nombres de Instituto Medio de Economía de Luanda e Instituto Medio de Economía de Lubangu.

La formación adquirida en la enseñanza media está sancionada por un diploma de técnico medio de economía que da libre acceso al ejercicio de la función de técnico medio de contabilidad en la empresa o en la administración pública. Este nivel medio de enseñanza corresponde al de bachiller superior español.

Según datos estadísticos recogidos de la Oficina para la Planificación del Ministerio de Educación de Angola, durante el año escolar 1990/91, 10.934 alumnos estaban matriculados en la enseñanza media técnica que abarca las especialidades politécnicas (mecánica, electricidad, construcción y carpintería), donde aproximadamente más de la mitad estaban matriculados en los institutos medios de economía.

La educación contable adquirida durante la vigencia del sistema socialista era excelente y adecuada para ejercer la función contable dado que los programas de cursos de contabilidad eran elaborados por los alemanes del Este, que de igual modo contribuyeron en el asesoramiento de los trabajos para la elaboración del primer plan contable de Angola de 1980 junto a especialistas rusos y cubanos. El

efecto de esta formación sólo se hacía sentir en las empresas al cabo de varios años (alrededor de 1986 con las primeras promociones).

Así con la implantación del nuevo plan contable, en 1990 pensamos que sería necesario introducir una formación de carácter permanente para la actualización de los profesores a las nuevas técnicas contables establecidas.

En este marco creemos oportuno proceder a la revisión de los actuales manuales de contabilidad armonizándolos con la situación presente.

b) La formación contable en la Universidad

La Facultad de economía de la Universidad Agostinho Neto de Angola, es el único centro universitario que imparte las disciplinas de contabilidad general, contabilidad de costes, auditoría y gestión financiera en el país y otorga el grado de licenciado en contabilidad y finanzas.

La Facultad de Economía de la Universidad Agostinho Neto está estructurada de la siguiente manera:

- Tiene un ciclo básico o primer ciclo de tres años denominado bachillerato superior. En este nivel se imparte una formación común para la economía general y de la empresa.

- La licenciatura o segundo ciclo universitario tiene una duración de dos años y abarca dos especialidades distintas: la **planificación** para la formación macroeconómica equivalente al licenciado en Economía en España y la **contabilidad y finanzas** destinada a la formación de economistas de empresa orientada fundamentalmente a temas contables y financieros.

Desde el año de su comienzo en 1977, la Facultad de Economía de la Universidad Agostinho Neto siempre funcionó en la capital del país, Luanda. En la actualidad, esta Facultad se encuentra en plena expansión y así, dos nuevos campus de esta Facultad fueron inaugurados en las ciudades de Huambo y de Lubangu respectivamente.

Desde el curso académico de 1982/83 hasta el curso 1991/92, 420 alumnos de la especialidad de contabilidad y finanzas han finalizado sus estudios en esta Facultad. Entre ellos, muchos ocupan puestos de auditor, de director financiero, de director general, inspectores, consultores en las empresas privadas y en la Administración pública...

c) Centros de formación profesional

Muchos ministerios e instituciones se dedican a la formación permanente de su personal a través de reciclajes, proporcionándoles una formación profesional contable que busca alcanzar los siguientes objetivos:

- Actualización de conocimientos de personal con formación contable
- Reconversión del personal de la empresa sin formación contable en trabajadores más capacitados. Este mecanismo permite limitar el reclutamiento de empleados fuera de la empresa, como forma de aprovechar debidamente los medios existentes.

Existen actualmente en el país tres centros importantes de formación profesional que ofrecen cursos de contabilidad:

El Centro Básico de Administración (creado en 1977) es una institución dependiente del Ministerio de Industria que forma personal básico para ejercer actividades en materia de contabilidad (auxiliares contables) para el sector industrial, y cuyo plan de estudios incluye, entre otras, las siguientes asignaturas:

- Contabilidad general (320 horas anuales)
- Contabilidad de Costes (260 horas anuales)
- Organización de Empresas (150 horas anuales)
- Legislación Laboral (con 50 horas anuales)

Este curso tiene una duración de dos años complementado con un período de 6 meses de prácticas en empresas adscritas al Ministerio de la Industria o en empresas que se encuentran fuera de la tutela del Ministerio de Industria, pero que

tiene un convenio firmado con él. Dicha práctica de contabilidad es remunerada por la empresa que recibe al candidato.

Finalizado este período de práctica, el Ministerio de Industria otorga el diploma de técnico auxiliar de contabilidad mediante el informe favorable del centro que ha acogido al candidato.

El **Centro de Formación Profesional** del Ministerio de Hacienda, a su vez da una formación para contables básicos (auxiliares) cuya duración es de dos años y una formación de tres años que conduce a la obtención de un título o diploma equiparado al del instituto medio mencionado con anterioridad.

Por último, el **Centro de Formación** del Ministerio de Planificación ofrece igualmente una formación similar a la impartida en los anteriores centros de Industria y de Hacienda.

En Angola podemos encontrar las tres siguientes categorías de contables:

a) **Técnico básico o auxiliar** que tiene un nivel de formación inferior al del nivel de enseñanza media. Esta categoría puede adquirirse en los centros de formación profesional mencionados con anterioridad.

b) **Técnico medio**, que ha adquirido una formación contabilidad o economía en un instituto medio y que tiene la 12ª clase concluida. En determinadas

circunstancias, algunas empresas atribuyen esta categoría al personal más antiguo de la misma sin formación previa pero que ha demostrado mediante su trabajo conocimiento en este área como fruto de la experiencia de muchos años en la empresa.

c) **Técnico superior** cualquier graduado con el título de licenciado en contabilidad y finanzas u otro similar (postgrado y otros) que les lleva a asumir puestos de responsabilidad en el área contable o financiera.

La función de contable en Angola es de gran prestigio y es, además, una de las mejor remuneradas. Cualquier persona con formación contable, con independencia de su categoría pero trabajando en un departamento de contabilidad, tiene derecho a un premio de tecnicidad del 15 por 100 de su sueldo base, lo que supone un evidente atractivo.

2.3. Asistencia técnica y relaciones con otros organismos

Como se ha mencionado con anterioridad por Enthoven en 1977, la mayor parte de la asistencia técnica en el campo de la contabilidad procede de las asociaciones profesionales, de firmas internacionales de contabilidad y auditoría, agencias privadas y gubernamentales, institutos de cooperación y empresas multinacionales. En el caso concreto de Angola, esta asistencia y experiencia se manifiesta de la siguiente manera:

De acuerdo con el convenio bilateral firmado entre Angola y España, la firma Price Waterhouse de Madrid recibió a un grupo de ochenta técnicos superiores en el marco del Proyecto de Directivos y ejecutivos de la República Popular de Angola que era conocido por Proyecto Derpa. Esta iniciativa tenía por objetivo transmitir conocimientos y experiencia en el campo de la gestión empresarial en este país africano. Esta formación fue realizada en Madrid entre septiembre y diciembre de 1993, y en la misma fueron contempladas las siguientes disciplinas:

- . Marketing
- . Contabilidad
- . Auditoría
- . Gestión Financiera, y
- . Prácticas empresariales

Estos seminarios, en líneas generales, consistían en la formación de *directivos angoleños procedentes de diversos sectores del país (privado y público)* en modelos de gestión basados en la economía de mercado poco habituales durante la vigencia del sistema socialista en el país, para que pudieran conseguir que sus respectivas empresas lleguen a ser competitivas.

Este proyecto cuyo presupuesto era de unos 90 millones de pesetas, fue financiado en un 25 por 100 con cargo al gobierno angoleño, otro 50 por 100 aportado por un grupo de empresarios españoles y el restante 25 por 100 era cubierto por el gobierno español a través del Instituto de Cooperación para el Desarrollo.

Desde 1984 han sido organizados cursos similares por las siguientes instituciones:

- Norma Portuguesa en Lisboa, entre septiembre y noviembre de 1984.
- TEA-CEGOS (Técnicos Especializados Asociados, Centro de Estudios de Gestión y organización Científica) en Madrid entre septiembre y diciembre de 1985. Estos cursillos abarcaron materias como contabilidad financiera y de costes, gestión financiera, Auditoría, Informática, comercio exterior y gestión de producción y participaron especialistas del Ministerio de la Industria. El propio autor de este trabajo como miembro del Ministerio de Industria tuvo la oportunidad de participar en estos Seminarios.
- Una iniciativa similar fue organizado por el Centro Sinai de Brasil en 1985.
- En 1992 el Fondo Monetario Internacional organizó un curso para los ejecutivos del Banco Nacional de Angola en Nueva York donde se han contemplado los problemas de contabilidad del sector bancario, la Bolsa, comercio y finanzas internacionales, organización y auditoría del sector financiero.

En esta misma línea, existe también un intercambio de personal académico entre la Universidad de Barcelona y la Universidad Agostinho Neto de Angola; este intercambio se refiere específicamente al campo de la economía de la empresa, economía financiera y contabilidad. El acuerdo para este intercambio de personal académico fue firmado en 1990.

En la actualidad, la Universidad de Barcelona emprende los trabajos para la reestructuración del plan de estudios de la Universidad Agostinho Neto de Angola, más particularmente de la Facultad de Economía que pasaría como antes se ha indicado a tener dos especialidades distintas: la de **Economía** y la de **Administración de Empresas**.

En este mismo sentido se observa que, desde 1977 la firma americana Technoserve Inc viene prestando atención y asistencia técnica en el campo de la organización de contabilidad a varias empresas angoleñas (17).

Angola a través de su banco nacional es desde 1983 miembro coordinador del curso de formación profesional de contabilidad organizado por el Ministerio de Hacienda de Mozambique donde igualmente participan los bancos centrales de otros países lusófonos de África como Cabo Verde, Guinea Bissau y Santo Tomé y Príncipe (18).

NOTAS AL CUARTO CAPÍTULO

- (1) Jaruga, Alicia: "Problèmes de comptabilisation dans les pays en transition: l'expérience de Pologne" en "La Réforme Comptable dans les Pays d'Europe Centrale et Orientale", OCDE, París, 1991, pág. 40.
- (2) Oliveira, Antonio: "Contabilidade Financiera", 1ª Edição, Instituto Superior de Contabilidade de Lisboa, Amadora, 1991, pág. 66.
- (3) Ministerio das Finanças: "Instruções sobre a Aplicação do Plano de Contas Nacional", Luanda, 1984, pág. 277-297.
- (4) Canibaño, L. : "Contabilidad: Análisis Contable de la Realidad Económica", 5ª Edición Pirámide, s.A., Madrid, 1990, pág. 34.
- (5) OCDE: op. cit., pág. 11.
- (6) Ministerio das Finanças: op. cit., pág. 7.
- (7) CIERA (Center for International Education and Research in Accounting) "The Role of Accounting information in the Middle East", Univesity Illinois, U.S.A., pág. 27.
- (8) Ministerio das Finanças: op. cit., pág. 29-30.
- (9) CIERA: op. cit., pág. 29-30.
- (10) ONUDI: "Manual para la Preparación de Acuerdos de Constitución de Empresas Mixtas en Países en Desarrollo", New York, 1974, pág. 3-4.
- (11) Ibidem, pág. 4-5.
- (12) Laínez Gadea, J.A.: "Comparabilidad Internacional de la Información Financiera", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1993, pág. 42.
- (13) Aubert Côté, Y.: "L'Enseignement et la Recherche face aux Sciences Comptables en mutation", Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Montreal et Québec, 1986, pág. 247.
- (14) Gonzalo Angulo, J.A.: "Contabilidad en España 1992" en su art. "La Educación Contable Universitaria: presente y futuro", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, pág. 479-493.
- (15) Cibert, A. y Lauzel, P.: "Plan General de Contabilidad", Compañía Bibliográfica Española, S.A., Madrid, 1966, pág. 17.

- (16) ONU: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique", New York, 1990, pág. 73.
- (17) ONU: "Questions Relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international: examen de 1990", New York 1991, pág. 198.
- (18) Ibidem, pág. 210.

CAPITULO QUINTO

EL PLAN CONTABLE EMPRESARIAL

1.- ANTECEDENTES

2.- ANALISIS DEL PLAN CONTABLE EMPRESARIAL DE ANGOLA

2.1.- Cuadro de cuentas

2.2.- Instrucciones sobre los movimientos contables

2.3.- Modelos normalizados de balance y cuentas de resultados

3.- PROPUESTA MODIFICADORA DEL PLAN DE CUENTAS EMPRESARIAL

3.1.- Principios contables

3.2.- Cuadro de cuentas

3.3.- Instrucciones sobre los movimientos contables

3.4.- Cuentas anuales

CAPITULO QUINTO

EL PLAN CONTABLE EMPRESARIAL DE ANGOLA

En los capítulos anteriores hemos estudiado el fenómeno de la normalización contable en el mundo, así como su aplicación en el continente africano donde hemos analizado las situaciones concretas de cada uno de los países.

En lo que se refiere a Angola ha quedado patente que la normalización contable está impulsada por el D.N.C. (organismo público) que elabora y actualiza el plan contable, subrayando por este motivo su pertenencia al área latino-francesa.

En este capítulo, nuestro análisis se centrará en un estudio detallado del **Plan contable** actualmente en vigor en Angola poniendo el énfasis en aquellos otros planes que han tenido influencia en la planificación contable angoleña.

1.- ANTECEDENTES

Antes de proceder al estudio de este plan, creemos conveniente hacer unas breves consideraciones sobre su antecedente inmediato que podríamos localizarlo en las "Instrucciones sobre la Aplicación del Plan de Cuentas Nacional" (P.C.N.) de ahora en adelante, y que procedemos a analizar seguidamente.

Este plan de cuentas fue confeccionado con la colaboración de expertos contables rusos y cubanos en el marco de la economía socialista, y se promulgó mediante el Decreto 259/79 del Consejo de Ministros. Su objetivo se centraba en la recogida de los datos necesarios para la planificación de la economía nacional. Este aspecto viene mencionado en el artículo 3 de la Ley Constitucional de Angola (la primera antes de la actualmente revisada) donde se expresaba lo siguiente:

El Estado dirige y planifica la economía nacional con vistas a promover el desarrollo armónico y sistemático del país garantizando así la construcción del socialismo.

En esta misma línea el profesor Landa expresó lo siguiente (1):

Si la Contabilidad empresarial constituye los datos básicos para la formación de la contabilidad nacional, aparece perfectamente instituido, que cuanto más perfecta sea aquélla, más perfectas serán las medidas generales de planificación, tanto en el aspecto económico como en el social.

El mencionado plan se amplió mediante el Decreto 30/82 de 26 de marzo y cuya última actualización fue publicada en 1984 mediante el Decreto 74/84 de 19 de octubre. Se estableció con carácter obligatorio siendo multisectorial o general, es decir, utilizado en todos los sectores de la economía nacional, excepto en el sector bancario y del seguro (2).

En cuanto a su contenido podemos señalar que queda estructurado como sigue (3):

- Cuadro de cuentas
- Instrucciones sobre los movimientos contables
- Balance y anexos

Creemos conveniente antes del análisis del plan, comentar algunos aspectos de la norma en la que se incluía pues de la misma entendemos que se desprenden reflexiones que pueden colaborar a la mejor comprensión de la normalización contable en Angola en la referida época. Así el art. 2 se refiere al ámbito de aplicación constituido por empresas estatales, mixtas y privadas, independientemente del sector económico a que pertenezca, excepto como se ha mencionado con anterioridad las vinculadas al sector bancario y de seguro.

En el art. 3 se concede al Ministerio de Hacienda, la competencia de modificar algunos elementos incluidos en el plan de cuentas como por ejemplo: Nomenclatura, código y contenido de cuentas o supresión de algunas ya existentes.

El art. 4 establece el carácter **abierto y flexible** del PCN cuando posibilite a las empresas angoleñas a adaptarlo a sus planes de acuerdo con su necesidad y realidad concretas, o según la necesidad del sector a que pertenecen.

Vamos a centrarnos a continuación en el análisis de cada uno de los apartados del Plan contable de 1984 mencionados en párrafos anteriores:

A) Cuadro de cuentas

El cuadro de cuentas de este plan presentaba una lista de cuentas repartidas en distintas clases o grupos y según una codificación que caracterizaremos a lo largo de este apartado. Dicho plan contenía las siguientes diez clases numeradas del 0 al 9:

Clase 0 Medios fijos

Clase 1 Existencias

Clase 2 Gastos de producción

Clase 3 Gastos de circulación

Clase 4 Ventas

Clase 5 Medios monetarios

Clase 6 Terceros

Clase 7 Créditos bancarios y financiación

Clase 8 Fondos, reservas y provisiones

Clase 9 Resultados financieros

Son cuentas de balance las incluidas en las clases 0, 1, 5, 6, 7 y 8. Las tres primeras normalmente pertenecen a la masa patrimonial de activo, la clase 6 comprendía cuentas de activo (clientes y deudores) y de pasivo (proveedores,

acreedores, salarios a pagar...). Las clases 7 y 8 pertenecen a la masa patrimonial de pasivo.

Las cuentas de las clases 2, 3 y 4 eran consideradas como **cuentas de gestión**, aunque su denominación fuera la de "cuentas operativas" o "cuentas de desarrollo".

Por último, las cuentas de la clase 9 **Resultados financieros** estaban destinadas para registrar de los resultados ordinarios y extraordinarios, así como los acumulados en años anteriores.

El cuadro de cuentas, con mayor desarrollo, queda como sigue:

Clase 0 Medios fijos

- 01. Medios fijos
- 02. Desgaste de los medios fijos
- 03. Reparaciones generales
- 04. Inversiones en curso
- 05. Inversiones concluidas
- 06. Inversiones en ganado

Clase 1 Existencias

- 10. Materias primas y materiales
- 11. Accesorios y repuestos
- 12. Materiales y equipamientos para inversiones
- 13. Producción agrícola
- 14. Producción no terminada
- 15. Materias primas, mercaderías y otros materiales en tránsito
- 16. Producción terminada
- 17. Mercaderías
- 18. Mercaderías expedidas, trabajos y servicios prestados
- 19. Animales en crecimiento y de rendimiento

Clase 2 Gastos de producción

- 20. Producción principal
- 21. Producción agrícola
- 22. Explotación pecuaria
- 23. Transporte y comunicaciones
- 24. Producción suplementaria
- 25. Gastos de manutención y conservación de equipamientos
- 26. Gastos generales por secciones
- 27. Gastos generales de la empresa
- 28. Actividades accesorias

Clase 3 Gastos de circulación

30. Gastos de venta de producción

31. Gastos generales de circulación

Clase 4 Ventas

40. Venta

Clase 5 Medios monetarios

50. Caja

51. Depósitos en bancos

52. Depósitos en bancos para fines específicos (Inversiones)

53. Medios monetarios y valores en tránsito

Clase 6 Terceros

60. Proveedores y suministradores

61. Clientes

62. Deudores y acreedores diversos

63. Salarios a pagar

64. Anticipos

65. Presupuesto General del Estado

66. Transacciones con sucursales

67. Reembolso por pérdidas y daños

Clase 7 Créditos bancarios y financiación

70. Empréstitos a corto plazo

71. Empréstitos a medio y largo plazo

72. Financiación para inversiones

73. Financiación para fines específicos

74. Empréstitos bancarios y financiación de inversiones

75. Financiación para inversiones en ganado

Clase 8 Fondos, reservas y provisiones

80. Fondo de constitución

81. Fondo de amortización

82. Fondo social

83. Fondo de fluctuación de valores

84. Capital social

85. Reservas

86. Provisiones

87. Fondo de renovación de los medios fijos

Clase 9 Resultados financieros

90. Pérdidas y ganancias del ejercicio

91. Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores

92. Distribución anticipada de los beneficios

Como veremos más adelante, para identificar las clases y las cuentas se ha introducido un sistema de codificación, en el que se asigna una cifra de 0 a 9 a las clases, y seis cifras a las cuentas principales. Las subcuentas se identificarían en la forma siguiente:

Clase: 0 Medios fijos

Cuenta principal: 01 Medios fijos

Subcuentas: 01.01.00 Medios fijos, Edificio nº 1

01.02.00 Medios fijos, Edificio nº 2

Clase: 5 Medios monetarios

Cuenta principal: 50 Medios monetarios, Caja

Subcuentas: 50.01.01 Medios monetarios, Caja nº 1

50.01.02 Medios monetarios, Caja nº 2

B) Instrucciones sobre los movimientos contables

Esta parte se destina a la descripción de las cuentas poniendo de manifiesto los motivos de cargo y de abono.

A continuación intentaremos hacer una reseña sobre los movimientos más relevantes en cada clase:

a) Clase 0 Medios fijos son medios duraderos en la empresa, no destinados a la venta, teniendo una vida útil superior a un año y sujetos a depreciación en cada ejercicio económico. Los medios fijos en este plan están constituidos por **inmovilizaciones materiales** como edificios, instalaciones, equipamiento fabril, medios de transporte, **inmovilizaciones en curso**, que son aquellos elementos del inmovilizado material que aún no están en condiciones de ser utilizado en el ciclo de actividades empresariales, **inmovilizaciones inmateriales** como gastos de constitución, expansión y patentes, invenciones, propiedad industrial y otros derechos y por último **inmovilizaciones financieras**.

Los medios fijos en las empresas estatales eran adquiridos mediante las subvenciones recibidas del Estado. En cambio, en las empresas mixtas o privadas, el activo fijo se financiaba mediante recursos propios de la empresa o a través de créditos a largo plazo.

Aunque el PCN 84 no hacía ninguna alusión a las normas de valoración, y la valoración de los inmovilizados se realizaba en base al **precio de adquisición** para los bienes adquiridos del Estado o comprados a terceros o al **coste de producción** para los bienes producidos por la propia empresa.

Todas estas cuentas de la Clase 0 Medios fijos figuran en el activo del balance puesto que representan bienes y derechos, excepto la cuenta **Desgaste de los medios** que figura en el pasivo jugando un papel similar a la cuenta amortización acumulada del inmovilizado. En España y en otros países de la Unión Europea, esta cuenta figura en el activo con signo negativo, como auténtica cuenta correctora o de compensación.

Desarrollamos a continuación un ejemplo sobre el caso de la contabilización de los inmovilizados y de las respectivas amortizaciones según lo previsto en el PCN 84.

1. El Estado entrega a la empresa los siguientes medios económicos: inmovilizado material por 800 Unidades monetarias (u.m.) y mercaderías por 500 u.m.

2. La tasa de amortización anual aplicada al inmovilizado es de 10 por 100 calculado sobre su precio de adquisición.

Los hechos antes señalados se contabilizarían de la siguiente manera:

<u>ASIENTOS</u>	DEBE	HABER
(1)		
(01.00.00) Medios fijos	800	
(17.00.00) Mercaderías	500	
a (80.01.00) Fondo de constitución, fondo fijo		800
(80.02.00) Fondo de constitución, fondos circulantes propios		500
Por la recepción de los medios entregados por el Estado		
(2)		
(80.01.00) Fondo de constitución, fondo fijo	80	
a (02.00.00) Desgaste de los medios fijos		80
Por la dotación de la tasa de amortización del ejercicio		

El balance de la empresa quedaría presentado de la siguiente manera:

Balance (en u. m.)

Fecha 30/12/90

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
(01.00.00) Medios fijos	800	(80.01.00) Fondo de constitución,	
(17.00.00) Mercaderías	500	Fondo fijo	720
		(80.02.00) Fondo de constitución	
		Fondos circulantes	500
		(02.00.00) Desgaste de los medios fijos	80
	<hr/>		<hr/>
	<u>1300</u>		<u>1300</u>

La cuenta (02.00.00) "Desgaste de los medios fijos" figura en el pasivo del balance siguiendo el criterio expresado por la OCDE en 1991, cuando se refiere a que, "en los países de economía planificada, las masas del balance son presentadas según su valor de adquisición, los inmovilizados por ejemplo figurarán en el activo y las correspondientes amortizaciones acumuladas de forma sistemática en el proceso productivo en el pasivo" (4).

El único criterio admitido para el cálculo de las depreciaciones es el método lineal o basado en cuotas constantes. Entendemos que dicho método no puede expresar la casuística de la pérdida de valor en las inmovilizaciones de los elementos del activo fijo en todo tipo de empresas.

b) Clase 1 Existencias las cuentas de existencias en el PCN 84 recogen el valor de los bienes susceptibles de almacenamiento destinados a la venta. Entre ellas, se destacan: mercaderías, materias primas, productos terminados y semiterminados, productos en curso, subproductos y residuos. Dichas cuentas se valoran generalmente por el precio de adquisición (mercaderías y materias primas) o por su coste de producción (productos terminados, semiterminados, en curso...).

Respecto a la contabilización de las existencias, este plan se decantaba por el método de permanencia de inventarios que consiste en llevar una cuenta de mercaderías (o productos terminados en empresas industriales) a la cual se cargan las compras realizadas y al cierre del ejercicio se abona por las ventas efectuadas, valoradas ambas anotaciones por su precio de adquisición o coste de producción.

Este sistema, a nuestro entender, ofrece grandes ventajas dado que el saldo de la cuenta de mercaderías o de productos terminados coincidía generalmente con el valor de existencias en el almacén excepto en los casos de pérdidas irreversibles en el almacén (siniestros, robos...).

c) Las Clases 2, 3 y 4 recogen las cuentas de gastos de producción, gastos de circulación y ventas denominadas "cuentas operativas o de desarrollo" y que no figuran en el balance pues siempre terminarán saldándose, según las siguientes situaciones:

- Las cuentas de la clase 2 "gastos de producción" (salarios materias primas y materiales, gastos generales de empresa, otros gastos directos...) se incorporan a las cuentas principales de producción o de explotación como por ejemplo, productos terminados y semiterminados.
- Las cuentas de la clase 3 "gastos de circulación" traspasan sus saldos a las cuentas de la clase 4 "Ventas" como gastos adicionales descontados de las ventas.
- Por último, las cuentas de la clase 4 se saldan con las cuentas de resultados.

d) Clase 5 Medios monetarios, las cuentas de esta clase en el PCN 84 están constituidas por los medios líquidos disponibles en caja, bancos y otros documentos de valor como por ejemplo, los cheques recibidos de los clientes.

Como puede observarse, el proceso de venta genera un cobro inmediato (venta al contado) o mediato (venta a crédito). Las cuentas de medios monetarios se valoran según su valor legal. Creemos conveniente mencionar el caso de la

conversión de la moneda extranjera, pues el Estado a través de las Centrales de Exportación y de Importación asumía directamente el monopolio en el comercio exterior llevando a cabo directamente las operaciones en divisas. Es decir, las empresas comerciales e industriales no operaban con moneda extranjera. Excepcionalmente se permitió a unas empresas amparadas por la Ley de Inversiones Extranjeras a vender sus productos según una de las siguientes modalidades:

- a) A precios planificados por el Estado para los productos fabricados y vendidos en el territorio angoleño, independientemente de su coste de producción. Esta situación puede perjudicar a la empresa en caso que su coste de producción sea superior al precio planificado, y beneficiar en la situación contraria.
- b) Calculando los precios en base a su coste de producción, para los productos fabricados en Angola y exportados cuando cumplen los requisitos previstos en la legislación angoleña como por ejemplo, vender una buena parte de sus productos en Angola (no menos del 50 por 100 de la producción total vendida) y al pago de los impuestos fijados por la Administración de Angola.

Esta posibilidad, aún sin poderla constatar con estadísticas fiables, pues no existen, ha motivado ciertos fraudes. La economía de mercado implantada en el país en la actualidad debe haber eliminado estas perturbaciones comerciales.

Como resumen, de esta clase de cuentas podemos destacar lo siguiente:

- Las aportaciones dinerarias de las empresas estatales proceden de las subvenciones de capital y se destinan a la financiación de la estructura básica empresarial.
- Estas cuentas figuraban en el activo del balance.
- La tesorería y la estructura financiera estaban sometidas a un control centralizado.

e) Clase 6 Terceros que incluye tanto cuentas de activo como clientes y deudores diversos, como cuentas de pasivo, como por ejemplo, proveedores, remuneraciones pendientes, Administración Pública (Presupuesto General del Estado) y otros acreedores.

f) Clase 7 Créditos bancarios y financiación. En esta clase se registraban todas las operaciones relativas a los créditos concedidos a corto, medio y largo plazo a la empresa. Las cuentas de esta clase representan las fuentes de financiación ajenas que figuran en el pasivo del balance.

Las cuentas de la clase 7 se abonarán por el efectivo recibido por parte del Estado a título de subvenciones estatales con cargo a cuentas de la clase 5 Medios monetarios.

g) Clase 8 Fondos, reservas y provisiones: la clase 8 está constituida por las siguientes cuentas:

- Fondo de constitución: como hemos mencionado en varias ocasiones esta cuenta es equivalente a la de capital de una empresa estatal cuyos recursos proceden de las subvenciones estatales oficiales.
- Capital social expresa el neto patrimonial de las empresas mixtas y privadas. Esta cuenta se identifica por los fondos aportados por el empresario o por un colectivo de asociados.
- Fondo social: Esta cuenta está exclusivamente reservada a las empresas estatales y servía de base para el registro de hechos relacionados con los estímulos individuales ofrecidos a los trabajadores por su participación en los beneficios. Se trata de los premios a las personas o el fondo destinado a las actividades socio-culturales (comedores, centros sociales, escuelas infantiles). La tasa de los beneficios imputada a esta cuenta variaba entre el 5 y el 15 por 100. Esta cuenta era utilizada en empresas estatales que obtenían beneficios (cfr. LEE art. 32).
- Reservas: esta cuenta se constituye de la siguiente manera (cfr. LEE art. 23):
 - Reserva legal: el 10 por 100 del beneficio del ejercicio hasta alcanzar al menos el 15 por 100 del capital de la empresa.

- Reservas estatutarias; constituidas en función de la proporción prevista en los Estatutos de la empresa.

- Reservas especiales exigidas en unas condiciones especiales que no se incluían en las situaciones anteriores.

- Provisiones de acuerdo con el PCN 84, esta cuenta tenía un carácter compensatorio de pérdidas no realizadas, cobertura de insolvencias de diversos deudores, gastos futuros, ciertos o probables. Esta cuenta figura en el pasivo.

- Fondo de Renovación de los medios fijos esta cuenta fue introducida en la reforma del PCN 84 y utilizada exclusivamente en empresas estatales. Su introducción se debe al cumplimiento de la filosofía socialista que suponía que los beneficios derivados de la venta de los inmovilizados deberían constituir una de las fuentes principales de financiación para la renovación de los mismos. En unión con los fondos de amortización se trataría de una pura autofinanciación empresarial. Vamos a intentar aclararlo con el siguiente ejemplo:

(1)		
(01.00.00) Medios fijos	500	
a (80.01.00) Fondo de constitución, fondos fijos		500
Por la recepción de los medios entregados por el Estado		
(2)		
(80.01.00) Fondo de constitución, fondos fijos	100	
a (02.00.00) Desgaste de los medios fijos		100
Por la aplicación de cuota anual de amortización (20 por 100)		
(3)		
(50.00.00) Caja	420	
a (40.08.00) Venta de medios fijos		400
a (87.00.00) Fondo de renovación de medios fijos		20
Por venta de medios fijos al contado, (valor residual después de amortización anual $500 - 100 = 400$).		
(4)		
(80.01.00) Fondo de constitución, fondos fijos	400	
(02.00.00) Desgaste de los medios fijos	100	
a (01.00.00) Medios fijos		500
Por la baja del inventario		

Si por ejemplo se vendiesen estos medios fijos en el valor de 380 u.m., el asiento señalado en 3) sería:

(50.00.00) Caja	380	
(80.10.00) Pérdidas y ganancias extraordinarias	20	
a (40.08.00) Ventas de medios fijos		400
Por la venta de medios fijos		

Como hemos observado, la cuenta (87.00.00) "Fondo de renovación de los medios fijos" sólo se abona en caso de venta de medios fijos por un valor superior a su valor residual. Por lo contrario en el caso de venta de estos a precio inferior a su valor residual se movimentará la cuenta (80.10.00) "Pérdidas y ganancias extraordinarias" y no a la mencionada cuenta (87.00.00) "Fondo de renovación de los medios fijos".

- Fondo de amortización consiste en la constitución de los medios necesarios no sólo para la adquisición de los medios fijos sino que también afecta a las mejoras y reparaciones de los medios fijos que suponga el aumento de su capacidad productiva o de su vida útil. Si continuamos con los datos del ejemplo antes desarrollado, el saldo de la cuenta (87.00.00) Fondo de renovación de los medios fijos se trasladaría al cierre del ejercicio a la Cuenta (81.00.00) Fondo de amortización para crear este fondo. El asiento de dicho traspaso sería:

(5)		
(87.00.00) Fondo de renovación de los medios fijos	20	
a (81.00.00) Fondo de amortización		20
Por la constitución de fondo de amortización		

Esta cuenta (87.00.00) "Fondo de renovación de los medios fijos" podrá constituirse a partir del resultado del ejercicio abonando ésta con cargo a cuentas de la clase 9 resultados financieros.

Como se puede ver, este método de constitución de los fondos de amortización seguido en el PCN 84 es el indicado por la OCDE en cuanto a su presentación en el balance para los países de economía planificada (5).

En resumen, las cuentas de esta clase figuran en el pasivo y constituyen parte de los recursos propios de la empresa.

Respecto a las cuentas de fondo social, reservas y provisiones podemos añadir que se abonan con cargo a cuenta de resultados (clase 9).

h) Clase 9 Resultados financieros: esta clase representa tanto los resultados del ejercicio corriente como los acumulados en años anteriores discriminándolos en ordinarios y extraordinarios.

Una de las características de la clase 9 de este plan es que, "una buena parte de los beneficios se entregan al Estado a través del Presupuesto General del Estado, por ser el principal financiador mediante las subvenciones oficiales de capital". (cf. Ley 20/77 sobre Presupuesto General Estatal, art. 28).

El movimiento de las cuentas de la clase 9 es como sigue:

- se cargarán por los saldos deudores de las cuentas procedentes de las clases 2 y 3 (cuentas operativas) o por los beneficios distribuidos.
- se abonarán por los beneficios generados en la empresa como consecuencia de las ventas de mercaderías, ingresos financieros, beneficios extraordinarios, etc.

Hemos analizado los dos primeros apartados que integran el PCN que son el Cuadro de Cuentas y las Instrucciones sobre los Movimientos Contables. Así para cerrar nuestro estudio sobre este plan, nos centraremos en el tercer y último apartado del mismo relativo a la información financiera que deben facilitar las empresas angoleñas y que analizamos a continuación.

C) Balance y Anexos

Esta parte fue incluida en el PCN a partir de la segunda reforma realizada en 1984 (mediante el mencionado Decreto 74/84 de octubre) conteniendo los siguientes elementos:

- El modelo "A" del balance destinado a las empresas estatales y el modelo "B" reservado a las empresas mixtas y privadas.
- Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias, también el modelo "A" se destinaba a las empresas estatales y el modelo "B" a las empresas mixtas y privadas.
- Tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias estaban estructurados según la disposición horizontal o en forma de cuenta, conteniendo, dos columnas; la primera servía para colocar las cifras referentes al inicio del ejercicio (saldos finales del ejercicio anterior) y la segunda destinada a las cifras o saldos finales del ejercicio que finalice.
- También y de conformidad con el art. 32 de la LEE, existía obligación de presentar los anteriores estados financieros con una periodicidad anual. La fecha de cierre del ejercicio se fijaba en el 31 de diciembre (con independencia de la actividad desarrollada); fecha a la cual se refería el

balance. En este sentido, se disponía como máximo hasta el 31 de marzo para cumplir con la mencionada obligación.

- Además del balance y de la cuenta de resultados, se exigían los siguientes modelos:

1) Inventario de los medios fijos que resumía todos los inmovilizados adquiridos por la empresa y clasificados por fecha de adquisición, con información sobre tasa de amortización anual aplicada y el valor residual estimado.

2) Inventario de las existencias con los datos sobre las existencias adquiridas, o vendidas, fecha y ficha de control físico.

3) El cuadro de desviaciones de costes de producción donde se comparan los costes planificados con los costes reales de producción; desviaciones que servían de base para el ajuste de los próximos planes de producción (integrados en el Plan económico de la empresa).

4) El cuadro de la distribución del fondo de constitución de la empresa en fondo fijo o pasivo fijo con su correspondiente activo fijo, así como la cuantía del capital circulante.

5) El cuadro de distribución del fondo social distinguiendo entre el destinado a actividades culturales y a estímulos individuales.

6) La propuesta de distribución de resultados.

7) Datos sobre la conciliación bancaria, etc.

Dada la importancia que reviste estos modelos, y por no haber sido tomados en consideración en el actual Plan, intentaremos ponerlos de manifiesto más adelante en nuestra "Propuesta Modificadora del Plan Contable Empresarial".

Al comienzo de este trabajo, concretamente en los capítulos segundo y tercero, hemos mencionado en varias ocasiones que el Plan Contable Nacional de 1984 tiene su origen en los modelos ruso y cubano. Por ello, pensamos que sería conveniente cerrar este epígrafe con unas breves alusiones a los planes de cuentas de ambos países, identificando los rasgos comunes existentes entre ellos y el PCN 84.

El Plan Contable ruso de 1985 nació del Decreto del Consejo de Ministros 633 de 29 de junio de 1979 sobre "Instrucciones relativas a la presentación de los estados financieros", posteriormente actualizado y convertido en el Plan contable ruso de 1985. Dicho plan se estructura en los siguientes diez grupos de cuentas denominados secciones y expresadas en números romanos (6):

- I. Activo fijo (medios fijos)
- II. Reservas de producción
- III. Gastos de producción
- IV. Productos terminados, mercaderías y su realización (existencias y su venta)
- V. Medios monetarios
- VI. Cuentas corrientes (terceros): proveedores clientes, sueldos y salarios, Presupuestos General del Estado, deudores diversos y acreedores.
- VII. Resultados financieros y distribución de beneficio
- VIII. Fondos y reservas (capital, reservas y provisiones)
- IX. Créditos bancarios y financiación (créditos bancarios a corto, medio y largo plazos o créditos no bancarios)
- X. Cuentas fuera de balance (cuentas de orden).

A comienzos de 1986, este plan fue ampliado y la sección X Cuentas fuera del balance pasó a ser facultativa (7).

Como se puede observar, esta estructura se ha mantenido hasta la actualidad apoyándose en los siguientes textos legales (8):

- Ley sobre las sociedades de 25 de diciembre de 1990
- Ley sobre las inversiones extranjeras de 7 de julio de 1991, y
- Ley sobre la privatización de las empresas estatales de 3 de julio de 1991.

Al comparar esta estructura con la del plan angoleño de 1984 se pueden hacer las siguientes previsiones:

- Los nombres de las clases y de las respectivas cuentas utilizadas en el citado plan de Angola proceden del Plan Contable ruso.

- La comparación intergrupal puede hacerse de la siguiente manera:

CUADRO Nº 24	
COMPARACION ESTRUCTURAL DE PLANES DE CUENTAS	
PLAN CONTABLE RUSO	PLAN DE CUENTAS NACIONAL DE ANGOLA
I Activo fijo	0. Medios fijos
II Reservas de producción y IV Productos terminados, mercaderías y su realización	1. Existencias y 4. Ventas
III Gastos de producción	2. Gastos de producción
V Medios monetarios	5. Medios monetarios
VI Cuentas corrientes o terceros	6. Terceros
VII Resultados financieros y distribución de beneficio	9. Resultados financieros
VIII Fondos y reservas	8. Fondos, reservas y provisiones
IX Créditos bancarios y financiación	7. Créditos bancarios y financiación
X Cuentas fuera del balance	No existe un clase de cuentas similar en el Plan de Cuentas Nacional de Angola.

Fuente: Elaboración propia

Con esta comparación hemos intentado demostrar el impacto que ha tenido el Plan Contable ruso de 1979 en el Plan de Cuentas Nacional de Angola de 1980, en cuanto a su estructura, nomenclatura y articulación de cuentas, lo que justifica la pertenencia de Angola al área de influencia soviética entre 1980 y 1989.

Así podemos decir que una situación similar ha sucedido en Santo Tomé y Príncipe igualmente integrado en la referida época en el área soviética.

Los rasgos fundamentales que rigen los planes de cuentas promulgados en los entonces países socialistas son los siguientes (9):

- a) Están destinados principalmente a las empresas estatales.
- b) La tesorería y la estrategia financiera de la empresa están sometidas a un control centralizado.
- c) Los precios eran fijados por un organismo central con el objetivo de garantizar un margen constante de beneficios a las empresas.

Para la mejor comprensión de estas características, desarrollamos a continuación un ejemplo:

Supongamos que el organismo de la planificación centralizada encomienda a la Empresa "A" del sector alimentario producir 600.000 unidades durante el

quinquenio 1986-1990. En el cumplimiento del Plan económico empresarial, requiere a la Empresa "A" producir de acuerdo con las siguientes instrucciones: 10 por 100 de producción del quinquenio en 1986; 15 por 100 en los dos años siguientes (1987 y 1988) y 30 por 100 en cada uno de los años restantes (1989 y 1990). El incremento de la producción anual señalado es consecuencia del aumento estimado de la población o del desarrollo de la tecnología que genera incremento en la productividad a lo largo del quinquenio.

Vamos a intentar simplificar estos datos en el cuadro siguiente, considerando que el precio planificado constante por el organismo competente durante el quinquenio 1986-1990 correspondía a 10 u.m.

Empresa "A", Sector alimentario

- Producción del quinquenio: 600.000 unidades físicas (u.f.)
- Precio planificado durante el quinquenio: 10 u.m.

Año	Tasa anual del plan de producción (1)	Unidades físicas de la producción planificada (2)	Producción planificada en unidades monetarias 10 u.m./u.f. $X (2) = (3)$
1986	10%	60.000	600.000
1987	15%	90.000	900.000
1988	15%	90.000	900.000
1989	30%	180.000	1.800.000
1990	30%	180.000	1.800.000
TOTAL	100%	600.000	6.000.000

A lo largo del mismo quinquenio, el plan de ventas contenía los siguientes datos:

AÑO	VENTAS PLANIFICADAS	
	Unidades físicas (1)	Unidades monetarias (2) = (1) x 10 u.m.
1986	50.000	500.000
1987	60.000	600.000
1988	60.000	600.000
1989	100.000	1.000.000
1990	130.000	1.300.000
TOTAL	400.000	4.000.000

El Departamento de Contabilidad no fija los precios para sus productos dado que estos son responsabilidad del organismo estatal de la planificación central, limitándose tan solo a calcular los costes reales de la producción que eran un punto de referencia para determinar las desviaciones.

En base a este planteamiento, vamos a suponer que el Departamento de Contabilidad ha calculado los siguientes costes reales a lo largo del quinquenio:

1986:	8 u.m.
1987:	9 u.m.
1988 y 1989:	12 u.m.
1990:	11 u.m.

Por otro lado, los datos del Departamento Comercial revelaron las siguientes ventas reales, de acuerdo con el precio planificado de 10 u.m.

<u>Año</u>	<u>Unidades vendidas (ventas reales)</u>
1986	50.000
1987	50.000
1988	55.000
1989	105.000
1990	110.000

Así asociando estos datos con los del cuadro anterior, el Plan de Ventas de la Empresa "A" sería el siguiente:

CUADRO 25

AÑO	VENTAS PLANIFICADAS		VENTAS REALIZADAS		DESVIACIONES			
	u.f.	u.m.	u.f.	u.m.	Unidades físicas		Unidades monetarias	
	(1)	(2) = (1)x10	(3)	(4) = (3) x 10 u.m.				
					+	-	+	-
1986	50.000	500.000	50.000	500.000	-	-	-	-
1987	60.000	600.000	50.000	500.000	-	10.000	-	100.000
1988	60.000	600.000	55.000	550.000	-	5.000	-	50.000
1989	100.000	1.000.000	105.000	1.050.000	5.000	-	50.000	-
1990	130.000	1.300.000	110.000	1.100.000	-	20.00	-	200.000
TOTAL	400.000	4.000.000	370.000	3.700.000	5.000	35.000	50.000	350.000

De acuerdo con el cuadro expuesto, se pueden por ejemplo sacar las siguientes conclusiones.

- En 1986, las metas proyectadas fueron alcanzadas debido a las buenas condiciones de trabajo, alta tasa de asistencia en el trabajo, continuidad del proceso productivo...
- En 1987 no se han alcanzado las ventas planificadas por causas como interrupciones del proceso productivo, reducción del horario del personal del Departamento comercial. El precio planificado del producto por otra parte, resultó muy elevado. El Estado deberá conceder unas subvenciones de precios para cubrir las pérdidas procedentes de esta situación.
- En 1988 no se cumplió el plan de ventas (se ha observado un grado de incumplimiento de 8,33 por 100).
- En 1989 se ha superado el plan de Ventas (incremento de 5 por 100 sobre ventas anuales previstas).
- En 1990, hubo igualmente incumplimiento en el plan anual de ventas.

En una valoración global se pueden poner de manifiesto los siguientes datos:

- a) Desviaciones en unidades físicas o técnicas:

Ventas realizadas - Ventas planificadas

$$370.000 - 400.000 = - 30.000$$

Se ha observado un incumplimiento de 7,5 por 100 sobre el Plan de Ventas. Esta desviación debe merecer la atención de las autoridades empresariales, sectoriales y centrales para la fijación y ajustes de los próximos planes.

b) Desviaciones en unidades monetarias o en precios:

Ventas realizadas - Ventas planificadas

$$3.700.000 - 4.000.000 = - 300.000$$

ó

$$50.000 - 350.000 = - 300.000$$

Quizás, este cálculo puede producir algún sesgo en la interpretación por lo que resulta más razonable completar este cálculo con la siguiente expresión:

Costes reales de Ventas - Ventas realizadas al precio planificado

Si consideramos los costes reales unitarios, el coste real de las mercaderías vendidas a lo largo del quinquenio sería:

$$1986 \quad 50.000 \times 8 = \quad 400.000$$

$$1987 \quad 50.000 \times 9 = \quad 450.000$$

$$1988 \quad 55.000 \times 12 = \quad 660.000$$

1989	$105.000 \times 12 = 1.260.000$
1990	$110.000 \times 11 = 1.210.000$

Los costes reales calculados en la empresa (Departamento de contabilidad) no sirven a los directivos empresariales para fijar los precios de ventas como ocurre en los países de economía de libre mercado. Por ello, los costes calculados en las empresas estatales se comparan con los precios planificados de venta determinando así las desviaciones tanto positivas como negativas resultantes de dichas ventas. Conforme habíamos mencionado con anterioridad, estas desviaciones son posteriormente objeto de análisis y tratamiento por parte de la empresa y enviados a la autoridad competente para reajustar los planes de los próximos quinquenios.

Para ello, el Departamento de Contabilidad de la empresa elaborará un cuadro sintético que suele presentarse de la siguiente manera, adaptado al ejemplo que venimos proponiendo:

AÑO	VENTAS REALIZADAS AL PRECIO PLANIFICADO (1)	COSTES REALES DE VENTAS REALIZADAS (2)	DESVIACIONES	
			POSITIVAS	NEGATIVAS
1986	500.000	400.000	100.000	-
1987	500.000	450.000	50.000	-
1988	550.000	660.000	-	110.000
1989	1.050.000	1.260.000	-	210.000
1990	1.100.000	1.210.000	-	110.000
TOTAL	3.700.000	3.980.000	150.000	430.000

Después de este ejemplo continuamos con otros rasgos que identifican a los planes contables promulgados en países del entonces bloque socialista:

- d) Los beneficios generados en las empresas eran controlados por el Estado y solo él decide su distribución. La rentabilidad de la empresa pasa a un segundo plano.
- e) Los activos empresariales eran financiados generalmente por el Estado mediante subvenciones. Las empresas suministraban informaciones detalladas sobre la utilización de los fondos estatales recibidos.
- f) La mayoría de las empresas estatales están exentas del pago del impuesto de sociedades.

"En los países sometidos a la influencia de la URSS, la normalización contable se considera como un corolario de la planificación económica y obedece a las reglas fijadas por el Estado" (10). Esto implica que muchos datos de los estados financieros sirven de base para establecer los cuadros estadísticos y los estudios oficiales.

Hasta ahora hemos destacado el impacto que ha tenido el Plan Contable ruso en los países africanos pertenecientes al entonces área de influencia soviética y

más concretamente en Angola. Cabe ahora demostrar, si el Plan Contable cubano ha influido en el Plan Contable de Angola de 1984.

Nuestra opinión es contraria a la expresada por la ONU en 1990 y 1991 cuando dice que el Plan Contable cubano ha influido en el de Angola porque:

a) Al momento de la implantación del Plan Contable angoleño en 1980, (antes de la reforma de 1984) el Plan utilizado en Cuba era el promulgado el 1 de enero de 1977. Dicho Plan tenía la siguiente estructura (11):

CUADRO N° 26	
ESTRUCTURA DEL PLAN CONTABLE DE CUBA (1977)	
GRUPO	DENOMINACION DE GRUPO DE CUENTAS
100	<u>Medios Inmovilizados</u>
200	<u>Medios de rotación normados</u> (materias primas y auxiliares, piezas y repuestos, productos en proceso, mercancías para la venta o mercancías para la exportación e importación).
300	<u>Medios de rotación no normados y otros activos:</u> medios monetarios (efectivo en caja y en bancos), otras cuentas por cobrar y pagos anticipados.
400	<u>Financiación estatal</u> (subvenciones estatales)
500	<u>Financiación para medios de rotación normados:</u> créditos bancarios, destinados para las cuentas del grupo 200.
600	<u>Otras financiaciones:</u> cuentas de proveedores, cuentas diversas a pagar (cuota sindical, personal)
700	<u>Ingresos:</u> Ventas relacionadas a producciones, mercaderías, otros ingresos
800	<u>Gastos de producción</u> (costes de producción, de circulación de mercancías y otros gastos).
900	<u>Resultados</u> (Pérdidas y ganancias de la empresa).

Fuente: Gorely, 1989, pág. 10-11.

Los grupos de cuentas como se ha indicado, están expresados en tres cifras.

b) A partir de 1986, el gobierno cubano proyectaba poner en marcha un nuevo plan contable que se denominaría "Clasificador de Cuentas para la Actividad Empresarial", que entró en vigor en 1987 y contenía los siguientes grupos (12):

- Grupo I Medios básicos (medios fijos)

- Grupo II Inversiones (Inversiones en curso, equipos para instalar y materiales de construcciones).

- Grupo III Reservas productivas (materias primas y materiales, combustibles, piezas de repuesto, envases y embalajes retornables).

- Grupo IV Gastos de producción (producción principal y auxiliar en proceso, gastos generales de producción y de dirección).

- Grupo V Producción terminada y mercancías (producción terminada, mercancías para ventas y mercancías exportadas).

- Grupo VI Realización (coste de producción o mercancías vendidas, gastos de circulación e impuesto sobre las ventas realizadas).

- Grupo VII Medios monetarios (Caja y bancos).

- Grupo VIII Faltantes, pérdidas y sobrantes (Pérdidas por deterioro y faltantes de medios, sobrantes de medios).
- Grupo IX Derechos y obligaciones (cuentas de terceros constituidas por diversas cuentas a cobrar y a pagar).
- Grupo X Fondos y provisiones
- Grupo XI Créditos bancarios y financiación: (créditos bancarios para medio de rotación y para las inversiones a corto, medio y largo plazo).
- Grupo XII Resultados (abarcen las cuentas de resultados y de la distribución de la misma).

De la misma manera haciendo una comparación grupal de cuentas entre este plan y el ruso, podemos hacer el siguiente cuadro:

CUADRO N° 27	
CUADRO COMPARATIVO DE PLANES	
Plan Contable ruso de 1979 (ampliado en 1985)	Clasificador de Cuentas cubano de 1987
I. Activo fijo	I. Medios básicos (fijos) II. Inversiones
II. Reservas de producción	III. Reservas de producción
III. Gastos de producción	IV. Gastos de producción
IV. Productos terminados, mercancías y su realización	V. Producción terminada y mercancía VI. Realización
V. Medios monetarios	VII. Medios monetarios
VI. Cuentas corrientes o terceros	IX. Derechos y obligaciones
VII. Resultados financieros y Distribución de beneficios	VIII. Faltantes, pérdidas y sobrantes XII. Resultados
VIII. Fondos y reservas	X. Fondos y reservas
IX. Créditos bancarios y financiación	XI. Créditos bancarios y financiación
X. Cuentas fuera del balance (cuentas de orden)	- No existe esta categoría de cuentas en el plan cubano.

Fuente: Elaboración propia.

En esta misma línea, aprovechamos esta oportunidad para proceder a la comparación entre el Plan de Cuentas Nacional de Angola promulgado en 1980 y el Clasificador de Cuentas cubano de 1987 en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 28			
PLAN DE CUENTAS NACIONAL DE ANGOLA DE 1980		CLASIFICADOR DE CUENTAS CUBANO DE 1987	
Nº de clase de cuentas	CLASE DE CUENTAS	Nº de grupo de cuentas	GRUPO DE CUENTAS
0	Medios fijos	I	Medios básicos
		II	Inversiones
1	Existencias	III	Reservas productivas
		V	Productos terminados y mercancías
2	Gastos de producción	IV	Gastos de producción
3	Gastos de circulación	-	Las cuentas referentes a gastos de circulación en este plan son registradas en el Grupo VI <u>Realización</u>
4	Ventas	VI	Realización
5	Medios monetarios	VII	Medios monetarios
6	Terceros	IX	Derechos y obligaciones
7	Créditos bancarios y financiación	XI	Créditos bancarios y financiación
8	Fondos, reservas y provisiones	X	Fondos y provisiones
9	Resultados financieros	VIII	Faltantes, pérdidas y sobrantes
		XII	Resultados

Fuente: Elaboración propia.

Así, podemos afirmar que el Clasificador de cuentas implantado en Cuba en 1987 tiene su origen en el Plan Contable ruso de 1979 (ampliado en 1985). Este modelo fue instaurado en Angola en 1980, es decir, un par de años antes de su implantación en Cuba, de tal suerte que los expertos cubanos que participaron en el asesoramiento de los trabajos para la elaboración del Plan Contable de Angola de 1980, aprendieron en Angola el modelo contable implantado por especialistas rusos justificando su aparición posteriormente en Cuba.

Hasta ahora hemos destacado los aspectos más relevantes de la génesis de la planificación contable en Angola donde hemos analizado los rasgos fundamentales del primer Plan Contable de Angola (1980-89), su inclinación al Plan ruso de 1979 y su articulación con el Plan de economía nacional. Algunas de las cuentas contenidas en él fueron recogidas en el Plan Contable actualmente en vigor en la ex-URSS o en el actual Estado ruso.

Antes de referirnos al origen del actual Plan de cuentas de Angola (1990), sería conveniente recordar los aspectos más notables que han caracterizado la reforma contable en Angola.

En el marco del cambio emprendido en Angola del sistema de la economía planificada hacia la de mercado, la publicación de los estados financieros pasó a obedecer a una nueva filosofía que consiste en suministrar la información contable no sólo al organismo de la Administración Pública sino también a distintos usuarios

como por ejemplo, ahorradores, acreedores, inversores potenciales, trabajadores, administradores de empresas... para facilitar las distintas decisiones.

Con los cambios observados en Angola se puede hacer la siguiente precisión (13):

La Contabilidad es una forma de comunicación. Las normas contables reflejan el cuadro económico y jurídico de las transacciones comerciales. En la medida que el entorno sufre transformaciones profundas, los sistemas contables basados sobre los principios de la economía planificada quedarán inadaptados a la realidad de la economía de mercado.

El cuadro económico y jurídico mencionado contempla los siguientes aspectos (14):

- "El desarrollo de los mercados de capitales
- La posibilidad de crear una actividad económica
- La reglamentación relativa a la financiación de empresas
- La distribución de los beneficios y del capital invertido, y
- Los derechos de propiedad".

En lo que se refiere a la aparición del nuevo Plan Contable en Angola (1990), podemos indicar que fue precedido por la publicación del "Proyecto del Plan Contable Empresarial" de 23 de marzo de 1989. Este Proyecto mereció gran

aceptación y mediante el Decreto 70/89 de 23 de diciembre, se convirtió en el Plan Contable Empresarial que es el actualmente vigente en Angola desde el 1 de enero de 1990.

El Plan Contable actual de Angola tiene un cuadro similar al del Plan Oficial de Contabilidad (POC) portugués promulgado por el Decreto-Ley 47/77 de 7 de febrero. Como consecuencia de la adhesión de Portugal a la entonces CEE en 1986, surgió la necesidad de adaptar su plan a las normas comunitarias, principalmente a la cuarta y séptima Directiva mencionadas con anterioridad. Esta situación había conducido a Portugal, la antigua metrópoli de Angola, a la aprobación del nuevo plan promulgado por el Decreto-Ley 410/89 de 21 de noviembre que entró en vigor el 1 de enero de 1990 (15).

La estructura del Plan Oficial de Contabilidad portugués de 1977 comparada con la actual del Plan Contable de Angola es como sigue (16):

CUADRO Nº 29			
Naturaleza de cuentas	Clase o grupo	Plan Oficial de Contabilidad Portugués de 1977	Plan Contable Empresarial de Angola de 1990
CUENTAS DE BALANCE	1	Medios monetarios	Medios monetarios
	2	Terceros y anticipaciones	Terceros
	3	Existencias	Existencias
	4	Inmovilizado	Medios fijos
	5	Capital, reservas y resultados transitados	Capital social, fondos, reservas y provisiones
CUENTAS DE RESULTADOS	6	Gastos por naturaleza	Gastos por naturaleza
	7	Ingresos por naturaleza	Ingresos por naturaleza
	8	Resultados	Resultados financieros
OTRAS CUENTAS	9	Contabilidad de costes	Contabilidad analítica de explotación
	0	-	Cuentas de orden

Fuente: Elaboración propia.

Por el Decreto-Ley 27/87 el Grupo 1 del Plan Oficial de Contabilidad portugués pasó a denominarse disponibilidades. También el grupo 9 dedicado a la contabilidad analítica de explotación ha sido excluido mediante el Decreto Ley 410/89 de 21 de noviembre por considerarlo propio del ámbito interno de la empresa (17).

A partir del cuadro nº 29 se puede afirmar que el Plan Contable Empresarial de Angola tiene su origen en el Plan Oficial de Contabilidad portugués de 1977. Como se ha mencionado con anterioridad, esto se debe a la influencia que los

expertos contables portugueses han marcado en el momento de asesorar los trabajos previos a la formulación del nuevo Plan Contable de Angola.

Así al hacer una comparación estructural entre el Plan OCAM y el Plan Contable Empresarial de Angola, se puede obtener el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 30			
CLASE O GRUPO	PLAN OCAM (1970)	CLASE O GRUPO	PLAN DE CUENTAS EMPRESARIAL (1990)
1	Cuentas de capitales permanentes	5	Capital social, fondos, reservas y provisiones
2	Cuentas de valores inmovilizados	4	Medios fijos
3	Cuentas de existencias	3	Existencias
4	Cuentas de terceros y regularizaciones	2	Terceros
5	Cuentas financieras	1	Medios monetarios
6	Cuentas de gastos por naturaleza	6	Gastos por naturaleza
7	Cuentas de ingresos por naturaleza	7	Ingresos por naturaleza
8	Saldos característicos de gestión	8	Resultados financieros
9	Cuentas analíticas de explotación	9	Contabilidad analítica de explotación
0	-	0	Cuentas de orden

Fuente: Elaboración propia.

De este cuadro se pueden deducir los siguientes aspectos:

Los cinco primeros grupos de cuentas en el Plan OCAM de 1970, fueron ordenados partiendo del Grupo 1 Cuentas capitales permanentes hasta el Grupo 5 Cuentas financieras. En cambio en el Plan Contable Empresarial de Angola de 1990 se ha seguido un proceso de ordenación inversa. Es decir, se empezó por el Grupo 1 Medios monetarios, terminando por el Grupo (clase) 5 Capital social, fondos, reservas y provisiones.

Como características comunes a ambos planes se puede destacar:

- Las cuentas del grupo 1 a 5 son denominadas cuentas de movimientos patrimoniales en el Plan OCAM y cuentas de balance en el Plan de Cuentas Empresarial de Angola.
- En el Plan OCAM las cuentas de los grupos 6 y 7 son denominadas cuentas de gestión, las del 8 Cuentas de resultados mientras las del grupo 9 como Cuentas analíticas. En cambio en el Plan de Cuentas Empresarial todas las cuentas, de la clase 6 a 8 son consideradas como Cuentas de resultados.

Vamos a aprovechar esta oportunidad, para concluir este apartado con el siguiente silogismo:

- El Plan OCAM y el de Portugal proceden del modelo francés de 1957.

- Como el Plan Contable Empresarial de Angola tiene su origen en el Plan Oficial de Contabilidad portugués de 1977, se puede afirmar que el Plan contable Empresarial de Angola de 1990 procede del modelo francés de 1957.

Así, se puede confirmar, una vez más, la pertenencia de Angola al área de influencia latino-francesa cuyas características fueron analizadas en capítulos anteriores.

El actual Plan Contable angoleño resulta de la coexistencia de dos modelos: el ruso y el francés. Esto se debe a que aunque fue adaptado a la realidad de la economía de mercado, conserva un buen número de cuentas del Plan anterior de 1980 ó 1984. Además está elaborado a partir de la estructura del Plan Oficial de Contabilidad de 1977 bajo la coordinación de expertos contables de Portugal.

Así dada la importancia que reviste el Plan Contable Empresarial de Angola de 1990, lo abordamos a continuación.

2.- ANÁLISIS DEL PLAN DE CUENTAS EMPRESARIAL

El análisis de este plan tiene un triple objetivo:

- a) Fijar las bases concretas para la investigación contable en Angola.
- b) Plantear la metodología más adecuada para impartir la asignatura de contabilidad teniendo en cuenta las innovaciones introducidas en la planificación contable.
- c) Realizar un trabajo que servirá a los profesionales contables como instrumento básico de consultas para la formulación de cuentas anuales en empresas angoleñas.

En resumen, este análisis crítico constituye un ánimo de contribuir al perfeccionamiento de la planificación contable en nuestro país.

Por varias razones, hemos creído conveniente no incluir en este trabajo, el estudio de la clase 9 (equivalente al antiguo grupo 9 en España) destinada a la contabilidad analítica, que exponemos a continuación:

- Aunque esta clase está incluida en el Plan de Cuentas Empresarial, se nombró una comisión especializada para realizar los estudios sobre la

implantación de la contabilidad analítica en Angola; trabajos que aún se encuentran en fase de estudio.

- Somos de los que comparten la idea de que se debe dejar libertad al empresario para que organice su contabilidad analítica en la forma que estime más conveniente. Es el caso concreto de España, Francia y Bélgica.

- La contabilidad analítica de explotación tiene un carácter interno y no forma parte habitualmente, de los trabajos de normalización contable.

Como es usual, el nuevo Plan Contable de Angola o mejor dicho el Plan de Cuentas Empresarial en su parte introductoria, recoge un texto legal (Decreto 70/89 de 23 de diciembre por el que aprueba el plan) que se refiere a los siguientes aspectos:

- La aprobación del Plan y su entrada en vigor el 1 de enero de 1990 (art. 1).

- Obligatoriedad del Plan en empresas estatales, mixtas y privadas . El único aplicable en todos los sectores, excepto en empresas del sector bancario y de seguro (art. 2).

- Texto abierto y flexible, es decir, preparado para introducir modificaciones resultantes del progreso contable y de los cambios condicionados por el

mundo de los negocios. La empresa podrá crear subcuentas de acuerdo con sus necesidades (art. 3, 4 y 6).

El mencionado texto legal se refiere igualmente a que el Plan de Cuentas Empresarial está basado en el sistema dualista. Esto significa que deberá contener dos ámbitos de contabilidad (financiero y analítico) (18).

Ambas contabilidades son autónomas pero existen mecanismos para posibilitar el enlace entre la contabilidad general (de la clase 1 a 8) y la contabilidad analítica de explotación (clase 9).

Este enfoque difiere sustancialmente del previsto en otros países (España, Portugal y Francia) que solo regulan la contabilidad financiera o externa.

Por otra parte, al adentrarnos en una comparación entre el Plan de Cuentas Nacional (1984) y el Plan de Cuentas Empresarial (1990) deben resaltarse las siguientes modificaciones:

El Plan de 1984 contiene los siguientes apartados:

- Cuadro de cuentas
- Instrucciones sobre movimientos contables
- Balance y anexos

Como veremos más adelante estos apartados fueron conservados en el Plan de 1990 observando apenas el cambio en la denominación del último apartado que pasó a llamarse "Modelos normalizados de balance y cuentas de resultados", sin referencia alguna a los anexos.

No se ha hecho referencia a las normas de valoración en ambos planes.

Según nuestra experiencia contrastada con un estudio basado, en una encuesta realizada entre los años 1991 y 1994, hemos podido confirmar la utilización del precio de adquisición, así como la conversión de las operaciones en moneda extranjera aplicando el cambio vigente. Nuestra encuesta se ha hecho sobre 30 empresas estatales, 20 mixtas y 28 privadas localizadas en cuatro ciudades principales del país: Luanda (capital), Lubangu, Benguela y Cabinda. Aunque la muestra no es extensa, si es representativa de las industrias del país.

2.1. CUADRO DE CUENTAS

El Cuadro de Cuentas del Plan de Cuentas Empresarial elaborado de acuerdo con el modelo portugués contiene las siguientes Cuentas (19):

Clase 1: Medios monetarios

10.00.00 Caja

10.01.00 Caja 1

10.01.01 Fondo de Caja

10.01.02 Cobros en metálico

10.01.03 Cobros mediante cheque

10.01.04 Salarios y otras remuneraciones de trabajo

10.01.05 Sellos y otros valores en tránsito

11.00.00 Depósitos en bancos

12.00.00 Medios monetarios y documentos de valores en tránsito

Clase 2: Terceros

20.00.00 Proveedores y suministradores

20.01.00 Proveedores y suministradores nacionales

20.02.00 Proveedores y suministradores extranjeros

20.03.00 Proveedores cta. letras y otros títulos a pagar

20.04.00 Embalajes a devolver a proveedores

21.00.00 Clientes

21.01.00 Clientes nacionales

21.02.00 Clientes extranjeros

21.03.00 Clientes cta. letras y otros títulos a cobrar

21.04.00 Clientes con letras y otros títulos descontados

21.05.00 Embalajes a devolver por clientes

22.00.00 Deudores y acreedores diversos

22.01.00 Remuneraciones no liquidadas

22.02.00 Cuentas a regularizar

22.03.00 Compra regulada de productos agrícolas

22.04.00 Socios y accionistas

22.04.01 Socios y accionistas, Cuenta suscripción

22.04.02 Socios y accionistas, Cuenta resultados

22.04.03 Socios y accionistas, Cuenta anticipaciones sobre beneficios

22.04.04 Socios y accionistas, Cuenta corriente

22.05.00 Reembolsos por pérdidas y daños

22.06.00 Otros deudores y acreedores

23.00.00 Salarios a pagar

24.00.00 Anticipos

24.01.00 Pagos anticipados

24.02.00 Recibimientos anticipados

24.03.00 Anticipaciones para transacción

24.04.00 Gastos a repartir con períodos futuros

25.00.00 Presupuesto General del Estado

25.01.00 Impuestos sobre beneficios

25.02.00 Impuestos de producción y consumo

25.03.00 Impuestos sobre rendimiento de trabajo

25.04.00 Impuestos de circulación

25.05.00 Donaciones

25.06.00 Otros impuestos y pagos

25.07.00 Subsidios de precios

26.00.00 Participaciones financieras del Estado

26.01.00 Participaciones financieras del Estado, cuenta de suscripción

26.02.00 Participaciones financieras del Estado, cuenta de resultados

26.03.00 Participaciones financieras del Estado, cuenta de anticipos
sobre beneficios

26.04.00 Participaciones financieras del Estado, cuenta de beneficios

27.00.00 Transacciones con sucursales

28.00.00 Préstamos recibidos

28.01.00 Deudas bancarias

28.01.01 Deudas bancarias a corto plazo (hasta un año)

28.01.02 Deudas bancarias a medio plazo (hasta tres años)

28.01.03 Deudas bancarias a largo plazo (más de tres años)

29.00.00 Préstamos concedidos

Clase 3: Existencias

30.00.00 Compras

30.01.00 Compras de materias primas y materiales

30.01.01 Compras de materias primas y materiales básicos

30.01.02 Compras de materias suplementarias

30.01.03 Compras de productos semiterminados

30.01.04 Compras de embalajes de consumo

30.01.05 Compras de combustibles y lubricantes

30.01.06 Compras de material de consumo corriente

30.01.07 Compras de otros materiales

30.02.00 Accesorios y otros repuestos

30.03.00 Mercaderías

30.03.01 Mercaderías en empresas mayoristas

30.03.02 Mercaderías en empresas minoristas

30.03.03 Mercaderías para actividades accesorias

30.03.04 Mercaderías, embalajes comerciales

31.00.00 Materias primas y materiales

31.01.00 Materias primas y materiales básicos

31.02.00 Materias suplementarias

31.03.00 Productos semiterminados

31.04.00 Embalajes de consumo

31.05.00 Combustibles y lubricantes

31.06.00 Material de consumo corriente

31.07.00 Otros materiales

32.00.00 Accesorios y otros repuestos

33.00.00 Producción no terminada

33.01.00 Productos en proceso de fabricación

33.02.00 Obras y contratos en curso

33.03.00 Culturas en curso

33.04.00 Animales en crecimiento

34.00.00 Materias primas, mercaderías y otros materiales en tránsito

34.01.00 Materias primas

34.02.00 Mercaderías

34.03.00 Otros materiales

35.00.00 Producción terminada

35.01.00 Productos terminados

35.02.00 Subproductos y residuos

36.00.00 Mercaderías**36.01.00 En empresa mayorista****36.02.00 En empresa minorista****36.03.00 En actividades accesorias****36.04.00 Embalajes comerciales retornables en almacén****36.05.00 Embalajes comerciales retornables en circulación****37.00.00 Animales en crecimiento y de rendimiento****37.01.00 Ganado de trabajo y reproductor en crecimiento****37.02.00 Ganado de rendimiento****37.03.00 Aves****Clase 4: Medios fijos****40.00.00 Medios fijos****40.01.00 Edificios****40.02.00 Construcciones****40.03.00 Instalaciones****40.04.00 Equipamiento fabril****40.05.00 Otros equipamientos****40.06.00 Medios de transporte****40.07.00 Mobiliario y utensilios****40.08.00 Ganado de trabajo y reproductor****40.09.00 Plantaciones**

40.10.00 Inmovilizaciones financieras de rendimiento

40.11.00 Gastos de constitución, instalación y expansión

40.12.00 Patente, invenciones, propiedad industrial y otros derechos

40.13.00 Otros medios fijos

40.14.00 Reparaciones concluidas

41.00.00 Reparaciones generales en curso

42.00.00 Inversiones en curso

Clase 5: Capital social, fondos, reservas y provisiones

50.00.00 Fondo de constitución

51.00.00 Fondo de amortización

51.01.00 Amortizaciones normales

51.01.01 Edificios

51.01.02 Construcciones

51.01.03 Instalaciones

51.01.04 Equipamiento

51.01.05 Otros equipamientos

51.01.06 Medios de transporte

51.01.07 Mobiliario y utensilios

51.01.08 Plantaciones

51.01.09 Gastos de constitución, instalación y expansión

51.01.10 Patentes, invenciones, propiedad industrial y otros derechos

51.01.11 Otros medios fijos

51.02.00 Amortizaciones extraordinarias

52.00.00 Fondo social

52.01.00 Fondo social para actividades socioculturales

52.02.00 Fondo social de estímulo material

53.00.00 Capital social

53.01.00 Capital social, suscripción estatal

53.02.00 Capital social, suscripción privada

54.00.00 Reservas

54.01.00 Reserva legal

54.02.00 Reservas estatutarias

54.03.00 Reservas especiales

54.04.00 Reservas para inversiones

55.00.00 Provisiones

55.01.00 Provisiones para inmovilizaciones financieras

55.02.00 Provisiones para créditos de dudosos cobros

55.03.00 Provisiones para pérdidas de valor de existencias

55.04.00 Provisiones para pago de impuestos sobre beneficios

Clase 6: Gastos por naturaleza

60.00.00 Coste de existencias vendidas y consumidas

60.01.00 Costes de materias primas y materiales

60.01.01 Coste de materias primas y materiales básicos

60.01.02 Coste de materias suplementarias

60.01.03 Coste de productos semiterminados

60.01.04 Coste de embalajes para consumo

60.01.05 Coste de combustibles y lubricantes

60.01.06 Coste de material de Consumo corriente

60.01.07 Coste de otros materiales

60.02.00 Coste de accesorios y otros repuestos

60.03.00 Coste de mercaderías

60.03.01 Coste de mercaderías en empresa mayorista

60.03.02 Coste de mercaderías en empresa minorista

60.03.03 Coste de mercaderías en actividades accesorias

60.03.04 Coste de embalajes comerciales retornables

61.00.00 Subcontratista

62.00.00 Suministros y servicios de terceros

62.01.00 Suministros de terceros

62.01.01 Agua

62.01.02 Electricidad

- 62.01.03 Combustibles, lubricantes y otros fluidos
- 62.01.04 Material de conservación y reparación
- 62.01.05 Herramientas y utensilios de desgaste rápido
- 62.01.06 Material de protección y seguridad
- 62.01.07 Material de higiene y limpieza
- 62.01.08 Expediente e impreso
- 62.01.09 Material de consumo corriente
- 62.01.10 Semillas y plantas
- 62.01.11 Fertilizantes y productos químicos
- 62.01.12 Forrajes
- 62.01.13 Medicamentos
- 62.01.14 Otros suministros
- 62.02.00 Servicios y terceros
- 62.02.01 Alquileres
- 62.02.02 Gastos de representación
- 62.02.03 Conservación y reparación
- 62.02.04 Transporte de mercaderías
- 62.02.05 Transporte de personal
- 62.02.06 Correos, telex, telégrafos y teléfonos
- 62.02.07 Gastos con máquinas de calcular, contabilidad y otros equipamientos
- 62.02.08 Trabajos especializados
- 62.02.09 Asistencia técnica extranjera/honorarios
- 62.02.10 Asistencia técnica extranjera/otros gastos

62.02.11 Desplazamientos y estancias

62.02.12 Honorarios

62.02.13 Contencioso y notariado

62.02.14 Seguros

62.02.15 Comisiones a intermediarios (agentes)

62.02.16 Trabajos ejecutados en el exterior

62.02.17 Otros Servicios

63.00.00 Impuestos

63.01.00 Impuestos indirectos

63.01.01 Impuesto de sello

63.01.02 Otros impuestos indirectos

63.02.00 Impuestos indirectos

63.02.01 Impuestos de capitales

63.02.02 Contribución predial (fincas)

63.02.03 Otros impuestos directos

64.00.00 Gastos de personal

64.01.00 Remuneraciones de cuerpos gerentes

64.02.00 Sueldos y salarios

64.03.00 Remuneraciones adicionales

64.04.00 Encargo sobre remuneraciones

64.05.00 Formación de personal

64.06.00 Seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales

64.07.00 Otros seguros de personal

64.08.00 Otros gastos de personal

65.00.00 Gastos financieros

65.00.01 Cargas financieras

65.00.02 Servicios bancarios

65.00.03 Intereses morosos

65.00.04 Otros gastos financieros

66.00.00 Otros gastos

66.01.00 Royalties

66.02.00 Libros y documentación técnica

66.03.00 Diversos gastos

67.00.00 Amortizaciones del ejercicio

67.01.00 Amortizaciones normales

67.01.01 Amortización de edificios

67.01.02 Amortización de construcciones

67.01.03 Amortización de instalaciones

67.01.04 Amortización de equipamiento fabril

67.01.05 Amortización de otros equipamientos

67.01.06 Amortización de medios de transporte

67.01.07 Amortización de mobiliario y utensilios

67.01.08 Amortización de plantaciones

- 67.01.09 Gastos de constitución, instalación y expansión
- 67.01.10 Patentes, invenciones, propiedad industrial y otros derechos
- 67.01.11 Otros medios fijos
- 67.02.00 Amortizaciones de reparaciones generales

Clase 7: Ingresos por naturaleza

70.00.00 Ventas

- 70.01.00 Ventas de productos terminados
- 70.02.00 Ventas de trabajos y servicios prestados
- 70.03.00 Ventas de subproductos y residuos
- 70.04.00 Ventas de mercaderías
- 70.05.00 Ventas de productos agrícolas
- 70.06.00 Ventas de productos pecuarios
- 70.07.00 Ventas de otros bienes materiales
- 70.08.00 Ventas de embalajes comerciales retornables
- 70.09.00 Subsidio de precios de ventas

71.00.00 Ingresos de las actividades accesorias

72.00.00 Otros ingresos

- 72.01.00 Ingresos financieros
- 72.02.00 Alquileres
- 72.03.00 Comisiones

72.04.00 Royalties

72.05.00 Diversos ingresos

73.00.00 Compensación de costes

73.01.00 Trabajos para la propia empresa

73.02.00 Costes cubiertos por pérdidas extraordinarias del ejercicio

73.03.00 Costes cubiertos por el fondo social

73.04.00 Otras compensaciones

Clase 8: Resultados financieros

80.00.00 Pérdidas y ganancias del ejercicio

80.01.00 Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio

80.02.00 Perdidas y ganancias extraordinarias

80.02.01 Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores

80.02.02 Costes de actividades accesorias

80.02.03 Quiebras de existencias

80.02.04 Pérdidas de valor de existencias

80.02.05 Producción inutilizada

80.02.06 Otros gastos improductivos

80.02.07 Créditos incobrables

80.02.08 Diferencias de cambio desfavorables

80.02.09 Amortizaciones extraordinarias

- 80.02.10 Otras pérdidas extraordinarias
- 80.02.11 Donaciones
- 80.02.12 Ventas de inmovilizado
- 80.02.13 Diferencias de cambio favorables
- 80.02.14 Otros beneficios extraordinarios
- 80.02.15 Dotaciones para provisiones de participaciones financieras
- 80.02.16 Dotaciones para provisiones de créditos de cobros dudosos
- 80.02.17 Dotaciones para provisiones de pérdidas de valor de existencias
- 80.02.18 Utilización de provisiones de participaciones financieras
- 80.02.19 Utilización de provisiones para créditos de cobros dudosos
- 80.02.20 Utilización de provisión para pérdida de valor de existencias
- 80.03.00 Resultados líquidos
- 80.03.01 Resultados antes de impuestos
- 80.03.02 Provisión para impuestos sobre beneficios
- 80.03.03 Resultados del balance

81.00.00 Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores.

Clase 9 Contabilidad analítica de explotación

- 90.00.00 Cuentas reflejadas
- 91.00.0 Inventario permanente
- 92.00.00 Costes de producción o de explotación
- 93.00.00 Gastos de manutención y conservación

94.00.00 Gastos generales por secciones

95.00.00 Actividades accesorias

96.00.00 Resultados de la contabilidad analítica de explotación

Ya que esta clase no es objeto de nuestro estudio, hemos preferido limitar su representación en este cuadro a nivel de cuentas principales.

Por último,

Clase 0 Cuentas de Orden. El PCE no establece la lista de cuentas de esta clase, sino que queda al libre criterio de la empresa.

Así refiriéndonos a los cuadros anteriores (nº 29 y 30), puede confirmarse que el Plan de Cuentas Empresarial es dualista por contener simultáneamente, la contabilidad general (de la clase 1 a 8) y la contabilidad analítica de explotación (Clase 9).

La contabilidad general (financiera) comprende las siguientes subdivisiones (20):

- Cuentas de balance (clase 1 a 5)

- Cuentas de resultados (clases 6, 7 y 8). En el Plan Oficial de Contabilidad (POC) portugués también se les denomina cuentas de resultados. En cambio,

en los planes francés (1982) y español (1990) estos grupos o clases (6 y 7) se les denominan cuentas de gestión siendo el grupo 8 el que se integra en el 1 de los respectivos planes a modo de resumen.

- Cuentas de orden (clase 0), el PCE. se limita a decir que estas cuentas son fijadas por iniciativa del empresario; sin especificar las circunstancias en que las mismas se deben emplear. Intentaremos, no obstante, abordar este hecho más adelante.

2.2.- INSTRUCCIONES SOBRE LOS MOVIMIENTOS CONTABLES

En esta parte del Plan se refiere a la descripción de cuentas poniendo de manifiesto las circunstancias que motivan el cargo y abono de las mismas.

A continuación realizamos un estudio sistemático (movimiento contable de las cuentas más significativas contenidas en las distintas clases del PCE) (21):

A) Clase 1 Medios monetarios. Esta clase recoge las cuentas de las disponibilidades líquidas en caja y en bancos. La clase 1 es una de las que registran más anotaciones contables pues recoge todos los flujos de cobros y pagos de la empresa.

Estos cobros pueden expresarse en múltiples formas: ventas al contado, aportación inicial de capital (subvenciones estatales), ampliación de capital, ingresos financieros, cobros de créditos, etc., y los pagos mediante las siguientes operaciones: compras al contado de inmovilizados, pagos a proveedores, suministros, pagos de sueldos, dividendos, amortización de empréstitos, reducción de capital, etc.

Analizando las partidas más significativas, podemos señalar que:

- La cuenta (10.01.01) "Caja 1, Fondo de Caja" que en el PCE representa el importe o techo mínimo que se debe mantener en una cuenta caja de una empresa estatal dentro del marco de la economía planificada (control estatal de la tesorería de empresas). Es un tipo de saldo con carácter permanente en caja.
- La cuenta (10.01.02) "Caja 1, Cobros en metálico" se refiere a los importes cobrados en dinero (metálico y billetes).
- La cuenta (10.01.03) "Caja 1, Cobros mediante cheques" recoge todas las entradas realizadas mediante cheques.
- La cuenta (10.01.04) "Caja 1, Salarios y otras remuneraciones de trabajo" constituye el importe de caja destinado a salarios y sueldos de trabajadores de la empresa.

- La cuenta (10.01.05) "Caja 1, Sellos y otros valores de tránsito" como su nombre indica, recoge otros documentos con valor monetario que no se incluyen en la subcuenta (10.01.03). "Caja 1, Cobros mediante cheque".

En definitiva la cuenta principal 10.00.00 Caja, se carga por todas las entradas de dinero y se abona por los pagos. Esta cuenta figurará en el Activo del balance.

Además sería conveniente señalar que el PCE recomienda a las empresas estatales a depositar su saldo diario en el banco central.

La cuenta (11.00.00) Depósitos en bancos recogen los saldos a favor de la empresa en cuentas corrientes a la vista. Esta cuenta se carga por el importe depositado en la apertura de la misma, por las entregas de terceros a la empresa, por los intereses a favor de la empresa, de las transferencias recibidas y se abona por las transferencias enviadas, domiciliaciones de recibos a cargo de la empresa, comisiones y gastos cobrados por el banco, etc.

La cuenta (11.00.00) Depósitos en bancos figura en el Activo del balance. Su saldo es generalmente deudor, excepto en el caso de descubiertos autorizado por el propio banco o por retrasos justificados en el proceso de transferencias bancarias entre empresas.

En un intento de mejorar la información, sería más razonable considerar los descubiertos bancarios como préstamos a corto plazo y registrarlos en la cuenta (28.01.01) Deudas bancarias a corto plazo.

La cuenta (12.00.00) Medios monetarios y otros documentos de valores en tránsito funciona con carácter transitorio. Intentaremos aclararla con el siguiente ejemplo:

a) Los clientes anuncian una transferencia bancaria a favor de la Empresa por valor de 500 u.m.

b) Cinco días después, el banco confirma el cobro de dicha transferencia en el extracto bancario enviado a la empresa.

(a)		
(12.00.00) Medios monetarios y otros documentos de valores en tránsito	500	
a (21.00.00) Clientes		500
Orden de transferencia en favor de la empresa		

(b)		
(11.00.00) Depósitos en bancos	500	
a (12.00.00) Medios monetarios y otros documentos de valores en tránsito		500
Confirmación del cobro de transferencia a favor de la empresa		

La cuenta (12.00.00) "Medios monetarios y documentos en tránsito" figurará en el Activo del balance de la empresa.

B) Clase 2 Terceros. En esta clase se recogen tres categorías de cuentas. La primera son las del Activo que reflejan los derechos de la empresa como por ejemplo, clientes, pagos anticipados, gastos a repartir en períodos futuros y créditos concedidos. La segunda categoría reagrupa las cuentas del pasivo que representan las obligaciones de pagos, es el caso por ejemplo de proveedores, salarios a pagar, entregas al Presupuesto General del Estado, deudas obtenidas, etc.

Por último, tenemos la cuenta Deudores y acreedores cuyo saldo puede ser deudor o acreedor.

Vamos a continuación a proceder al análisis de cada una de las cuentas incluidas en esta clase.

(20.00.00) Proveedores y suministradores. En el PCE se consideran proveedores a los que venden mercancías y otros bienes de la clase 3 Existencias como materias primas u otros aprovisionamientos. En cambio, los suministradores prestan servicios a la empresa, por ejemplo, una obra específica (montaje de equipamiento fabril).

Las cuentas (20.01.00) "Proveedores y suministradores nacionales" y (20.02.00) "Proveedores y suministradores extranjeros" se abonarán por las compras de mercaderías a crédito y otras Existencias (o servicios) con cargo a cuentas de la clase 3 existencias (compras). En cambio, se cargarán por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa ante los proveedores o suministradores, con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

Las cuentas (20.01.00) "Proveedores y suministradores nacionales" y (20.02.00) "Proveedores y suministradores extranjeros" se cargarán igualmente, por las devoluciones de compras efectuadas con abono a las respectivas cuentas de compras de Existencias.

Estas cuentas figuran en el pasivo del balance.

En relación a la cuenta (20.03.00) "Proveedores, cuentas letras y otros títulos a pagar", se puede decir que recoge las deudas con proveedores formalizadas en efectos de giro aceptados. En su movimiento, se abona cuando la

empresa acepte los efectos con cargo a la cuenta (20.01.00) ó (20.02.00), y se carga por el pago de los referidos efectos al momento de su vencimiento, con abono a las cuentas de la clase 1 Medios monetarios. La cuenta (20.03.00) "Proveedores, cuenta letras y otros títulos a pagar" figura en el pasivo del balance.

La cuenta (20.04.00) "Proveedores, embalajes a devolver a proveedores" recoge el importe de los envases y embalajes cargados en la factura por los proveedores contando con la posibilidad de la devolución de los mismos a los mencionados proveedores. En el PCE, esta cuenta se contabiliza de la siguiente manera:

- Se cargará por el valor de los envases y embalajes adquiridos junto con las mercaderías compradas, con abono a la cuenta (20.01.00) "Proveedores y suministradores nacionales" o a la (20.02.00) "Proveedores y suministradores extranjeros".
- Se abonará por la devolución de los embalajes, con cargo a la cuenta (20.01.00) ó (20.02.00). Se abonará igualmente en el caso que la empresa se quede con ellos o resultan deteriorados con cargo a la cuenta (30.01.07) "Compras de otros materiales".

Como se ve, esta cuenta figura en el activo de la empresa. Su movimiento es similar al observado en el Plan General de Contabilidad español. La única diferencia es que en el Plan español, esta cuenta, cuyo saldo es deudor figura en

el pasivo del balance con signo negativo como auténtica cuenta correctora de la deuda con Proveedores, alternativa que consideramos muy correcta porque facilita el control directo de la deuda real (22).

Respecto a la cuenta (21.00.00) Cientes, el PCE considera como clientes a los compradores de las mercaderías y otros elementos contenidos en la clase 3 Existencias. Esta cuenta puede registrar también, los servicios que la empresa presta a sus usuarios siempre que estos constituyan su actividad principal.

Las cuentas (21.01.00) Cientes nacionales y (21.02.00) Cientes extranjeros se cargarán por las ventas realizadas a crédito, con abono a cuentas de la clase 7 Ventas. Podrá cargarse también por el importe de los envases y embalajes restituibles cargados en la factura con abono a la cuenta (21.05.00) Embalajes a devolver por clientes.

, Se abonará por el cobro (total o parcial) de la deuda de los clientes, con cargo a cuentas de la clase 1 Medios monetarios. También se abonará por la aceptación por parte de los clientes, de efectos de giro con cargo a la cuenta (21.03.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos a cobrar".

Las cuentas (21.01.00) Clientes nacionales y (21.02.00) Clientes extranjeros pertenecen en el activo del balance de la empresa.

La cuenta (21.03.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos a cobrar" sirve para contabilizar los hechos relacionados a la formalización de los créditos con clientes en efectos de giro aceptados.

La cuenta (21.03.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos a cobrar" obedecerá al siguiente movimiento:

- En el debe, el importe de la aceptación de los efectos por parte de los clientes, con abono a las cuentas (21.01.00) Clientes nacionales o (21.02.00) Clientes extranjeros.

- En el haber, el importe del cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

La cuenta (21.03.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos a cobrar" se colocará en el activo del balance de la empresa.

(21.04.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos descontados"

La cuenta (21.04.00) figura en el activo del balance. En su movimiento, se cargará el importe de los saldos de los efectos descontados o negociados con abono a la cuenta (21.03.00) "Clientes, cuenta letras y otros títulos a cobrar".

Esta cuenta se abonará por el cobro total de estos efectos, con cargo a cuentas (11.00.00) Depósitos en bancos y la cuenta de la Clase 6 (gastos financieros, servicios bancarios, código 65.04.00).

En cuanto a la cuenta (22.00.00) "Deudores y acreedores diversos" destacamos lo siguiente:

La cuenta (22.01.00) "Remuneraciones no liquidadas", como su nombre indica, sirve para registrar las remuneraciones devengadas pero pendientes de satisfacer.

En la contabilización de esta cuenta suele procederse de la siguiente manera:

- En el haber, por el importe de los salarios no pagados con cargo a cuenta (23.00.00) Salarios a pagar.
- En el debe, cuando se libera la deuda con los trabajadores con abono a las cuentas de los Medios monetarios (Clase 1).

Aunque puede resultar curioso para la mentalidad de países desarrollados en los que el salario es una contraprestación por un trabajo que, por tanto, no necesita ser exigido para que la empresa lo satisfaga. Países en los que la legislación laboral penaliza a las entidades que no abonan la nómina a sus empleados... En Angola aparece específicamente regulado en el texto del plan que si transcurren más de

tres meses sin que las remuneraciones devengadas hayan sido reclamadas por los perceptores, se transfieren automáticamente al Presupuesto General del Estado (en empresas estatales) o a la cuenta de pérdidas y ganancias (en empresas privadas). Ello creemos, es un factor que puede inducir serios perjuicios a los trabajadores.

La cuenta (22.02.00) "Cuentas de regularización" registra todas las operaciones que no ha sido posible identificar la procedencia de las mismas. El PCE no aclara debidamente el esquema del movimiento contable de esta cuenta, pero por experiencia sabemos que se emplea similar a las "Partidas pendientes de aplicación" del plan español, es decir, con carácter temporal pudiendo tener saldo deudor, acreedor o cero.

La cuenta (22.03.00) "Compra regulada de productos agrícolas". De acuerdo con el PCE la función normal de cuenta de Proveedores, pero en empresas del sector agrario.

La cuenta (22.04.00) "Deudores y acreedores, socios y accionistas". Esta cuenta registra todas las operaciones realizadas por socios o accionistas de la empresa y se desglosa de la siguiente manera:

22.04.01 Socios y accionistas, cuenta suscripción

22.04.02 Socios y accionistas, cuenta resultados

22.04.03 Socios y accionistas, cuenta anticipaciones sobre beneficios

22.04.04 Socios y accionistas, cuenta corriente.

Según el PCE, la cuenta (22.04.01) "Socios y accionistas, cuenta suscripción" se contabiliza de la siguiente forma:

- Se cargará por el importe suscrito por el socio, con abono a cuenta (53.00.00) capital social. La cuenta 22.04.01 se utiliza en empresas privadas. Como veremos más adelante en las empresas mixtas, esta cuenta se sustituye por la cuenta (26.00.00) "Participación financiera del Estado".
- Se abonará por el desembolso realizado por los socios con cargo a las cuentas referentes a las aportaciones como, por ejemplo, las cuentas de las clases 1 Medios monetarios, 3 Existencias, 4 Inmovilizados y otras aportaciones similares.

El saldo deudor de esta cuenta representa el valor suscrito pero todavía no desembolsado, que no puede exceder el 75 por 100 del capital suscrito y que se inscribe en el activo del balance.

En relación a la cuenta (22.04.02) "Socios y accionistas, cuenta de resultados", se registrará en el ejercicio siguiente, de conformidad con lo acordado en la Asamblea General de Accionistas. En este, el movimiento de esta cuenta será:

- En el haber, el importe de los beneficios distribuido a los socios con cargo a la cuenta (80.02.01) "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores".

- En el debe, por el importe de los beneficios entregados en efectivo a los socios, con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

En lo que se refiere a la cuenta (22.04.03) "Socios y accionistas, anticipos sobre beneficios, se abonará esta cuenta con cargo a (22.04.02) "Socios accionistas, cuenta de resultados", y posteriormente se cargará esta misma cuenta (22.04.03) con abono a cuentas de la clase medios monetarios, de modo que todos los anticipos hechos a los socios mediante los resultados esperados sean efectivamente saldados.

Por último, la cuenta 22.04.04 "Socios y accionistas, cuenta corriente" recoge todas las operaciones a débito y crédito realizadas entre la empresa y los respectivos socios, en que no estén contempladas en las cuentas anteriores: 22.04.01, 22.04.02 y 22.04.03.

Para elaborar el balance final del ejercicio, el total de saldos deudores de las cuentas aquí descritas deberá colocarse en el activo del balance (subcuentas de la cuenta 22.00.00) en el epígrafe Deudores diversos. En cambio, el total de los saldos acreedores de estas mismas cuentas deberá colocarse en el pasivo como Acreedores diversos.

Según el PCE, la cuenta 22.05.00 "Reembolso por pérdidas y daños" sirve para registrar los valores referentes a todas las faltas verificadas en inventarios físicos de los medios fijos, existencias, medios monetarios... la cuenta 22.05.00

funciona como Cuenta de pérdidas. Vamos a aclarar el contenido de esta cuenta con el siguiente ejemplo:

a) Después de la realización del inventario físico, se ha constatado la falta de los siguientes elementos:

- Efectivo en caja 30 u.m.
- Mercaderías 60 u.m.
- Medios fijos 50 u.m:

b) Aclaradas las causas que motivaron estas disminuciones patrimoniales, se sabe que:

- El dinero fue pagado por el responsable de la empresa y aún no se había contabilizado.
- Las existencias desaparecidas corresponden a ventas al contado cuyo registro aún no se había llevado a cabo.
- Los Medios fijos deteriorados son consecuencia de un siniestro que no estaba debidamente asegurado.

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(22.05.00) Reembolso por pérdidas y daños	140	
a (10.00.00) Caja		30
a (36.00.00) Mercaderías		60
a (40.00.00) Medios fijos		50
Por las faltas verificadas en el inventario físico		
(b)		
(10.00.00) Caja (30 + 60)	90	
(80.02.00) Pérdidas y ganancias extraordinarias	50	
a (22.05.00) Reembolso por pérdidas y daños		140
Por las aclaraciones de las faltas encontradas en el inventario físico		

A través de esta cuenta, se confirma que el actual Plan Contable de Angola tiene influencias del POC portugués mediante su estructura y nomenclatura de unas cuentas y respectivas clases, pero se mantienen algunas de las cuentas incluidas en el PCN 84 (modelo soviético) como por ejemplo, la cuenta (22.05.00) "Reembolso por pérdidas y daños" que presenta características similares a las de las cuentas del Grupo VIII "Faltantes, pérdidas y sobrantes" (Cuenta pérdidas por deterioro y faltantes) del Clasificador de Cuentas cubano de 1987 (23) y de la

cuenta "Pérdidas y daños" del Plan ruso de 1985 de la Sección VII "Resultados financieros y su distribución" (24).

La cuenta (22.06.00) "Otros deudores y acreedores" registra cualquier movimiento referente a deudores y acreedores diversos no incluidos en las cuentas 22.01.00 y 22.05.00. Sus movimientos son análogos a los de las cuentas clientes y proveedores analizadas en esta clase.

Además sería conveniente señalar que, en el PCE, tanto los deudores como los acreedores se corresponden con créditos o débitos por servicios no pertenecientes al tráfico empresarial.

Esta cuenta funciona de forma fusionada y figura en el balance de la empresa de acuerdo con el siguiente criterio:

Se puede inscribir la suma del debe de la referida cuenta en el activo del balance, y la del haber en el pasivo. La empresa puede optar por compensar las anteriores sumas registrando el saldo en el lado que corresponda (activo si es deudor, pasivo si es acreedor). Entendemos que la primera fórmula evita la destrucción de información que puede ser útil para conocer mejor la situación económica y financiera de la empresa.

La cuenta (23.00.00) Salarios a pagar recoge las deudas por las remuneraciones de trabajadores de la empresa. En su movimiento contable:

- Se abonará por el importe global de salarios a pagar procesados, con cargo a la cuenta (64.00.00) Gastos de personal, y

- Se cargará en las siguientes circunstancias:

- a) Por el pago en efectivo con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

- b) Por las retenciones salariales como por ejemplo, cotizaciones sindicales y tasa de reconstrucción nacional, con abono a cuenta (22.06.00) "Otros deudores y acreedores".

- c) Por el importe de los salarios no pagados, con abono a la cuenta (22.01.00) "Deudores y acreedores, remuneraciones no liquidadas".

La cuenta (23.00.00) salarios a pagar pertenece al pasivo del balance de la empresa.

La cuenta (24.00.00) Anticipos, sirve para registrar todos los hechos contables relacionados con los anticipos de clientes, a proveedores y los que tengan su origen en otras transacciones.

La cuenta (24.00.00) Anticipos se desglosa en:

24.01.00 Anticipos, Pagos anticipados

24.02.00 Anticipos, cobros anticipados

24.03.00 Anticipos para transacciones

24.04.00 Gastos a repartir en períodos futuros

A continuación se analizan las cuentas antes mencionadas:

La cuenta (24.01.00) "Anticipos, pagos anticipados" representa los anticipos a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de unos suministros futuros. Esta cuenta figura en el activo del balance y su movimiento es el siguiente:

- En el debe, por las entregas en efectivo a los proveedores con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios
- En el haber, por el importe de las remesas de mercaderías u otros bienes adquiridos por parte de proveedores, con cargo a cuentas de la clase 3 Existencias.

En cambio, la cuenta (24.02.00) "Anticipos, cobros anticipados", recoge las entregas de clientes, normalmente en efectivo en concepto de suministros futuros. Figurará en el pasivo del balance.

En cuanto a su contabilidad, la cuenta (24.02.00) se abonará por los cobros en efectivo, con cargo a la cuenta de la clase 1 Medios monetarios y se cargará por

las remesas de productos o mercaderías u otros bienes servidas a los clientes con abono, a su vez a la cuenta (70.00.00) Ventas.

En lo que se refiere a la cuenta (24.01.00) "Anticipos para transacciones", recoge las operaciones de entrega en efectivo a los trabajadores para realizar las transacciones en nombre o cuenta de la empresa. Vamos a intentar aclarar su contenido a través el siguiente ejemplo:

a) La Empresa X entregó un importe de 2.000 u.m. a uno de sus trabajadores para realizar unas transacciones en nombre de la empresa.

b) Del importe entregado, el referido trabajador realizó las siguientes operaciones:

- Compras de mercaderías al contado por valor de 1.000 u.m.
- Pagó 300 u.m. en concepto de transporte de mercaderías.

c) Devolución del dinero sobrante a la empresa.

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(24.03.00) Anticipos para transacciones	2000	
a (10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósitos en bancos		2000
Por entrega de fondos de transacciones al trabajador		
(b)		
(30.03.00) Compras de mercaderías	1000	
(62.02.04) Servicios de terceros, transportes de mercaderías	300	
a (24.03.00) Anticipos para transacciones		1300
Por justificación de las transacciones realizadas por el trabajador		
(c)		
(10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósitos en bancos	700	
a (24.03.00) Anticipos por transacciones		700
Por devolución del dinero sobrante		

Como se puede observar, los asientos señalados en b) y c) se realizan después de la presentación de cuentas sobre las transacciones realizadas por el trabajador. Si al cierre de cuentas presentara saldo deudor, figurará en el activo del balance.

Para el cumplimiento del principio del precio de adquisición aconsejamos (pues no existe mención en el PCE en este sentido) que la cuenta (62.02.64) sea saldada conforme el siguiente movimiento:

- Abonar la cuenta (62.02.04) "Servicios de terceros, Transportes de mercaderías", con cargo a cuenta (30.03.00) Compras de mercaderías.

Por último, la cuenta (24.04.00) "Gastos a repartir en períodos futuros" tiene un movimiento análogo al de la cuenta 24.03.00 "Anticipos para transacciones" analizada en el párrafo anterior. La única diferencia observada, es que la cuenta 24.04.00 recoge los gastos pagados por la empresa de forma anticipada sin la intermediación de ningún trabajador como en el caso anterior. Además, el PCE recomienda a las empresas que no superen el plazo de dos años en el pago de sus gastos anticipados, práctica que es muy común en Angola pues los precios están planificados en períodos prolongados y de esta forma, las empresas (principalmente privadas) se aseguran unos aprovisionamientos. No obstante la denominación de esta cuenta ha sido mal atribuida, dado que su nombre lleva a creer que se trata de gastos que tienen proyección económica plurianual. El nombre adecuado para esta cuenta sería el equivalente del presupuesto en el PGC español en el subgrupo (48) "Ajuste por periodificación", concreto en la cuenta (480) "Gastos anticipados".

Vamos a aclarar los aspectos relacionados a la contabilización de esta cuenta a continuación:

a) La Empresa Y anticipa el pago de sus gastos referentes al bienio 1992 y 1993 como sigue:

Transporte	300 u.m.
Agua	200 u.m.
Electricidad	250 u.m.
<hr/>	
Total	750 u.m.

b) Las facturas referentes a los gastos de 1992 discriminan los siguientes valores:

Transporte	150 u.m.
Agua	100 u.m.
Electricidad	150 u.m.
<hr/>	
Total	400 u.m.

El movimiento contable (asientos) de la cuenta (24.00.00) "Gastos a Repartir en Períodos Futuros", sería lo siguiente:

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(24.04.00) Gastos a repartir en períodos futuros	750	
a (10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósitos en bancos		750
Por el pago anticipado de gastos		
(b)		
(62.02.04) Gastos de transportes, mercaderías	150	
(62.01.01) Suministros, agua	100	
(62.01.02) Suministros, electricidad	150	
a (24.04.00) Gastos a repartir en período futuros		400
Por la imputación de gastos, facturación 1992		

Otro tanto habría que contabilizar en el año 1993 como consecuencia de los consumos reales.

Antes de referirnos a la contabilización de la cuenta (25.00.00) "Presupuesto General del Estado" sería oportuno que destacáramos los aspectos siguientes:

De acuerdo con lo mencionado en el art. 23 de la LEE, las empresas están obligadas a pagar los impuestos repercutidos en la factura emitida por las ventas realizadas. Según el PCE, estos impuestos como sus nombres indican se caracterizan porque:

- El "Impuesto sobre el beneficio" que recaiga sobre los resultados positivos del ejercicio anterior y que se pagará el año siguiente y así sucesivamente.
- El "Impuesto sobre producción" que incide sobre los productos vendidos por las empresas industriales. A cada factura extendida se le cargará una tasa de 3 por 1000 correspondiente a este impuesto (cfr. Decreto 101/84).
- El "Impuesto de circulación" que se asemeja al impuesto de producción y consumo, aunque recae en las empresas comerciales y de servicios.
- El "Impuesto sobre rendimientos de trabajo", que la Empresa descuenta de los salarios de sus trabajadores. Estas retenciones son transferidas con posterioridad al Presupuesto General del Estado.

En definitiva, la cuenta (25.00.00) "Presupuesto General del Estado" establece los vínculos entre el Estado (a través del Ministerio de Hacienda) y las empresas.

En lo que se refiere a su movimiento contable, mencionamos lo siguiente:

La cuenta (25.01.00) "Presupuesto General del Estado, "Impuestos sobre beneficios" se abonará por el importe del impuesto, con cargo a la cuenta (81.00.00) "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores". Se cargará por la

entrega de este importe al Tesoro Público con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

La cuenta (25.02.00) "Presupuesto General del Estado, impuestos sobre producción y consumo" se emplea conforme al siguiente ejemplo:

1. Venta de productos terminados a crédito en valor de 1400 u.m.
En esta venta se ha incluido el 3 por 1000 del impuesto de producción y consumo
2. Entrega de importe de referidos impuestos al Tesoro Público.

Las anotaciones contables serán:

ASIENTOS	DEBE	HABER
(1)		
(21.01.00) Clientes nacionales	1.404,2	
a (70.01.00) Ventas productos terminados		1400
a (25.02.00) Presupuesto General del Estado, Impuestos sobre producción y consumo		4,2
Por la venta con el impuesto incluido		

(2)		
(25.02.00) Presupuesto General del Estado, impuesto sobre producción y consumo	4,2	
a (Clase 1) Medios monetarios		4,2
Por la entrega al Presupuesto General del Estado		

En relación a la cuenta (25.03.00) "Presupuesto General del Estado, Impuesto sobre rendimiento de trabajo", se cargará en primer lugar la cuenta (64.00.00) "Gastos de personal" por el importe del impuesto retenido al trabajador, con abono a 25.03.00. Posteriormente, se cargará la cuenta 25.03.00 por la entrega al Presupuesto Público con abono a cuentas de la Clase 1 Medios monetarios.

El movimiento de la cuenta (25.04.00) "Presupuesto General del Estado, impuestos de circulación" es análogo al de la cuenta (25.02.00) "Presupuesto General del Estado, impuestos sobre producción y consumo".

La cuenta (25.05.00) "Presupuesto General del Estado, donaciones", se abonará por el importe de las donaciones del Estado a la empresa, con cargo a los bienes recibidos a título gratuito (existencias, inmovilizados y medios monetarios). Este movimiento contable no deberá confundirse con el de la cuenta (50.00.00) Fondo de Constitución previsto en el art. 18 de la LEE sobre financiación de las empresas estatales. La cuenta analizada se abonará a la cuenta (80.02.00) "Pérdidas y Ganancias Extraordinarias".

Como consecuencia se puede resaltar que la cuenta (25.05.00) "Presupuesto General del Estado, donaciones" es distinta a la cuenta (50.00.00) "Fondo de constitución", pues la primera se refiere a los bienes entregados a la empresa como donativos y la segunda se refiere a la financiación de la empresa mediante subvenciones.

La cuenta (25.06.00) "Presupuesto General del Estado, otros impuestos y pagos", tendrá un movimiento contable similar al expresado con anterioridad para las cuentas 25.02.00 y 25.04.00.

Por último, en relación a la cuenta (25.07.00) "Presupuesto General, subsidios de precios" encuentra su justificación en que el Estado angoleño, para mantener el poder adquisitivo de los ciudadanos, obliga en ciertas circunstancias a las empresas a vender sus productos en un precio impuesto generalmente inferior al coste calculado en las empresas. Para no perjudicarlas, se ha introducido el sistema de precio subvencionado cuyo movimiento intentamos reflejar en el siguiente ejemplo:

a) La Empresa A vende 10 unidades. El coste unitario de este producto calculado en la empresa es de 180 u.m. El Estado obliga a venderlos a un precio unitario de 160 u.m., que implicaría una pérdida de 20 u.m. a cada unidad vendida.

b) El Estado entrega el importe de los referidos subsidios de precios a la empresa.

c) Cobranza procedente de clientes de acuerdo con la operación descrita en a).

El movimiento contable de la cuenta (25.07.00) "Presupuesto General del Estado, subsidios de precios" será el siguiente:

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(21.01.00) Clientes nacionales	1600	
(25.07.00) Presupuesto General del Estado, subsidios de precios	200	
a (70.01.00) Ventas de productos terminados		1800
Por venta a precio subvencionado		
(b)		
(11.00.00) Depósitos en bancos	200	
a (25.07.00) Presupuesto General del Estado, subsidios de precios		200
Por entrega del importe de subsidios del precio del Estado a empresa (al cierre del ejercicio)		

(c)		
(10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósitos en bancos	1600	
a (21.01.00) Clientes nacionales		1600
Por el cobro procedente de los clientes		

Esta situación deberá ir paulatinamente desapareciendo al incorporarse la economía angoleña al sistema de libre mercado. No obstante, esta práctica continúa siendo habitual y de ahí que hayamos desarrollado el ejemplo precedente.

Las cuentas (25.01.00) a (25.06.00) presentan saldo acreedor o cero figurando en el pasivo del balance.

En cambio, la cuenta (25.07.00) "Presupuesto General del Estado, subsidios de precios" puede presentar saldo acreedor, cero o deudor, como en el caso que nos ocupa, que refleja el importe que el Estado deberá entregar a la empresa por la diferencia resultante entre el precio impuesto por el Estado y el coste real calculado en la empresa. En este caso, esta cuenta estaría en el activo del balance.

Por último, indicar que en determinadas circunstancias esta cuenta podrá figurar con saldo acreedor, (aunque lo normal es que sea saldada al cierre del ejercicio) conforme se expone en el siguiente ejemplo:

El Estado entregó 6.000 u.m. a la Empresa "B" para los subsidios a precios. Finalizado el año, el importe total de subsidios de precios después de la realización de todas las ventas fue de 4.500 u.m.

Los asientos en este caso concreto serían:

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósitos en bancos a (25.07.00) Presupuesto General del Estado, subsidios de precios Por entrega de subsidios de precios del Estado a empresa	6000	6000
(b)		
(25.07.00) Presupuesto General del Estado, subsidios de precios a (10.00.00 ó 11.00.00) Caja o Depósito en bancos Por la devolución del sobrante del importe de subsidios recibidos (6.000 - 4.500)	1500	1500

La cuenta (26.01.00) "Participaciones Financieras del Estado, cuenta de suscripción", se cargará por el importe suscrito por el Estado en el capital de una

empresa mixta (no menos del 51 por 100) con abono a la cuenta (53.00.00) Capital social. Se abonará por el importe desembolsado por el Estado con cargo a los elementos aportados tanto dinerarios como no dinerarios (existencias, inmovilizados). Esta cuenta tiene las mismas características con la cuenta (22.04.01) "Socios y accionistas, cuenta de suscripción" utilizada en las empresas privadas.

Respecto a la cuenta (26.02.00) "Participaciones financieras del Estado, cuenta de resultados", su movimiento se expresa de la siguiente manera:

- Se abonará por los resultados imputados a favor del Estado, con cargo a la cuenta (81.00.00) "Pérdidas y Ganancias de ejercicios anteriores".
- Se cargará por la entrega de beneficios al Estado con abono a cuentas de clase 1 Medios monetarios.

En lo que se refiere a la cuenta (26.03.00) "Participaciones financieras del Estado, cuenta de anticipos sobre beneficios" se contabilizará como sigue:

- En el debe se registrará el importe adelantado sobre los beneficios esperados con abono a cuentas de Medios monetarios.

- En el haber se inscribirá por el importe compensado con los beneficios del período con cargo a cuenta (26.02.00) "Participaciones financieras del Estado, cuenta de resultados".

(26.04.00) "Participaciones financieras del Estado" Participaciones de beneficios. El movimiento contable de esta cuenta es análogo al de la cuenta (26.03.00) "Participación Financiera del Estado, cuenta anticipos sobre beneficios".

La cuenta (27.00.00) "Transacciones con sucursales". Esta cuenta funciona como cualquier cuenta de la clase 2 Terceros, reflejando las operaciones realizadas entre la sede y las respectivas sucursales. A título de ejemplo, destacamos lo siguiente:

- Se cargará por las transferencias de la sede principal a las sucursales, con abono a cuentas de Medios monetarios. Se cargará igualmente, por las ventas de mercaderías a crédito que la matriz realiza a las sucursales, con abono a la cuenta (70.04.00) Ventas de mercaderías. Además por el transpaso de las existencias de la sede a las sucursales se deberán cargar igualmente esta cuenta (27.00.00) con abono a cuentas correspondientes a la clase 3 existencias.
- Se abonará en siguientes circunstancias: por los cobros procedentes de sucursales con cargo a cuentas de Medios monetarios.

La cuenta (27.00.00) "Transacciones con sucursales" funciona como la cuenta (22.06.00) "Otros deudores y acreedores", pudiendo presentar saldo deudor, acreedor o cero.

La cuenta (28.00.00) Préstamos recibidos recoge las deudas contraídas por la empresa. Su desglose creemos que aclara sus formas de utilización así como sus movimientos contables por lo que no nos extendemos más en este asunto.

Por último, para cerrar el estudio de esta clase 2 Terceros, nos ocupamos de la cuenta (29.00.00) Préstamos concedidos que recoge los préstamos y otros créditos otorgados por la empresa a terceros dentro de los plazos señalados en la cuenta (28.01.00), "Préstamos recibidos, préstamos bancarios" analizada con anterioridad.

La cuenta de activo (29.00.00) "Préstamos concedidos" obedece al siguiente movimiento:

- Se cargará en el momento del otorgamiento de las deudas o créditos a terceros, con abono a cuentas de Medios monetarios.
- Se abonará por el reembolso de los préstamos, con cargo a cuentas de Medios monetarios.

- En determinadas circunstancias, la empresa podrá exigir un pago adicional a terceros. Cuando esto acontece, se cargarán igualmente las cuentas monetarias, con abono a (72.01.00) "Otros ingresos, ingresos financieros".

C) Clase 3 Existencias

En este epígrafe estudiaremos la contabilización de las cuentas de la clase 3 Existencias, que abarcan mercaderías, materias primas, aprovisionamientos diversos, productos en curso, productos semiterminados y terminados.

Creemos oportuno resaltar que la cuenta de mercaderías se destina a registrar la venta de los bienes sin previa transformación. Es por tanto, propia de empresas comerciales. En cambio, las materias primas y otras similares son utilizadas en empresas industriales, así como los productos terminados que se destinan igualmente a contabilizar las ventas.

Antes de proceder al análisis de estas cuentas, creemos conveniente recordar que en el PCN 84 se utilizaba el método de permanencia de inventario que consistía en que las compras se cargan a la cuenta mercaderías a su precio de adquisición con abono a cuentas proveedores o medios monetarios. Por otro lado, las ventas realizadas se abonan a la cuenta Ventas a precio de venta con cargo a cuentas de clientes o Medios monetarios. Al cierre del ejercicio se abonaba la cuenta de mercaderías por los productos vendidos a su precio de coste con cargo a la cuenta Ventas. Al finalizar, el año, el saldo de la cuenta Mercaderías indicaba

las existencias y se regularizaba por la diferencia hallada entre dicho saldo y el de las existencias del inventario físico.

En el actual Plan, la contabilización de las existencias se realiza en tres cuentas distintas: compras, ventas y mercaderías.

A continuación se analizan las tres cuentas mencionadas:

- Compras: Recoge los movimientos de las existencias entradas en el almacén a precio de adquisición. El saldo deudor de esta cuenta indica el importe real de las compras realizadas.
- Ventas: Registra los movimientos referentes a las ventas realizadas a precio de venta. El saldo acreedor de esta cuenta refleja el total de las ventas netas realizadas, y
- Mercaderías: Esta cuenta solo se contabiliza al final del ejercicio mediante el traspaso de saldos de cuentas compras y ventas.

Vamos a aclarar este mecanismo mediante el siguiente ejemplo:

- a) Compra de mercaderías a crédito por valor de 400 u.m.

- b) Ventas de mercaderías a crédito en 200 u.m.
- c) Devolución de mercaderías a proveedores por 50 u.m.
- d) Devolución de clientes 30 u.m.
- e) Asientos de traspaso de cuentas compras y ventas al final del año.

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a) (30.03.00) Compras de Mercaderías a (20.00.00) Proveedores Por la compra a crédito	400	400
(b) (21.00.00) Clientes a (70.04.00) Ventas de mercaderías Por la venta a crédito	200	200
(c) (20.00.00) Proveedores a (30.03.00) Compras de mercaderías Por la devolución a proveedores	50	50

(d)		
(70.04.00) Ventas de mercaderías	30	
a (21.00.00) Clientes		30
Por la devolución de clientes		
(e ₁)		
(36.00.00) Mercaderías	350	
a (30.03.00) Compras de mercaderías		350
Por el traspaso del saldo de compras		
(e ₂)		
(70.04.00) Ventas de mercaderías	170	
a (36.00.00) Mercaderías		170
Por el traspaso del saldo de ventas		

El sistema, como puede comprobarse, es herencia de un plan de cuentas basado en precios regulados. El saldo de la cuenta (36.00.00) Mercaderías, sólo coincide con el valor del inventario si el precio de adquisición es igual al precio de ventas. Si este último, como suele suceder en una economía de mercado, es superior, el valor de las existencias finales estará influido por el importe de los beneficios logrados. Asimismo, se dificulta notablemente el conocimiento de las ventas y las compras brutas, el rédito alcanzado en las ventas realizadas durante el ejercicio, el valor de las devoluciones, la cuantía de las bonificaciones.

La cuenta (30.00.00) Compras antes mencionada se contabiliza según la forma siguiente:

- Se cargará por el importe de las compras a crédito, con abono a la cuenta (20.00.00) Proveedores o a cuentas de la Clase 1 Medios monetarios.
- Se abonarán por el traspaso de saldos deudores al final del año (ejercicio), con cargo a distintas cuentas de existencias como (31.00.00) Materias Primas y materiales (32.00.00) Accesorios y otros repuestos y (36.00.00) Mercaderías.

Las cuentas (33.00.00) Producción no terminada, (34.00.00) Materias primas, mercaderías y otros materiales (en Tránsito) y (35.00.00) Producción terminada, representan las existencias procedentes del proceso productivo de la empresa industrial y se inscriben en el activo del balance. La contabilización de estas cuentas se expresa de la siguiente manera.

- La cuenta (33.00.00) "Producción no terminada" se cargará por el consumo de materias primas para la producción, con cargo a la cuenta (31.00.00) "Materias, primas y materiales", y se abonará con cargo a la cuenta (35.00.00) "Producción terminada" por el valor de los productos listos para su consumo.

Respecto a la cuenta (34.00.00) "Materias primas, mercaderías y otros productos en tránsito", vamos a aclarar lo siguiente:

Esta cuenta registra compras de materias primas, mercaderías y otros materiales similares en el extranjero:

- Se cargará por la compra de mercaderías u otros productos con abono a cuentas de Proveedores (Clase 2) o Medios monetarios (clase 1).

- Se abonará con la entrada de dichas mercaderías, materias primas u otros productos similares en el almacén con cargo a la cuenta (30.00.00) Compras.

- La cuenta (35.00.00) "Producción terminada", se cargará al cierre del ejercicio por el importe de los productos terminados, con abono a la cuenta (31.03.00) "Productos semiterminados". Se abonará al cierre del ejercicio, por la cuenta "Coste de productos vendidos" (60.01.03).

La última cuenta a analizar en esta clase es (37.00.00) Animales en crecimiento y de rendimiento, que como su nombre indica, está específicamente reservada a empresas del sector ganadero. Aunque, el PCE aún no establece los mecanismos para la contabilización de la misma, pensamos que las autoridades del país pondrán en marcha, un Plan Contable específico para el sector ganadero donde se incorporará la referida cuenta.

D) Clase 4 Medios fijos

Los medios fijos, inmovilizado o activo fijo, comprenden los elementos del patrimonio destinados a servir de modo duradero a la empresa. Dichos medios incluyen generalmente los bienes como máquinas, edificios, instalaciones, mobiliarios, medios de transporte, patentes y otros bienes similares. Son elementos cuya duración excede a un ejercicio económico y sujetos a depreciación (disminución del valor o precio). El activo fijo de la empresa se financia con recursos propios o con créditos a largo plazo.

Las cuentas de los medios fijos en el PCE se desarrollan en la forma siguiente:

40.00.00 Medios fijos

41.00.00 Reparaciones generales en curso

42.00.00 Inversiones en curso

Vamos a analizar cada una de ellas a continuación:

La cuenta (40.00.00) Medios fijos registra los valores inmovilizados descritos en las correspondientes cuentas de desarrollo.

De acuerdo con lo mencionado en el capítulo anterior, el Estado pondrá a la disposición de las empresas estatales, los medios básicos (inmovilizados) necesarios para su funcionamiento. Así:

- Se cargarán por el importe de los medios fijos adquiridos por parte del Estado, con abono a la cuenta (50.00.00) Fondo de constitución (equivalente a la cuenta (53.00.00) Capital social en las empresas privadas y mixtas).
- Se abonarán en el caso de baja en inventario y en otras situaciones similares, con cargo a cuentas de la Clase 1 Medios monetarios.

Otros hechos contables relacionados con cuentas de Medios fijos (de 40.01.00 a 40.13.00) son:

Se cargarán por:

- El importe total de reparaciones generales en curso realizado, con abono a la cuenta 44.00.00 "Reparaciones Generales concluidas".
- El importe total de inversiones en curso concluidas, con abono a las cuenta 42.00.00 Inversiones Concluidas.

- El valor correspondientes a las donaciones de medios fijos a la empresa con abono a cuenta 25.05.00 "Presupuesto General del Estado, donaciones".

- El valor que recaiga sobre la revalorización de elementos patrimoniales por efecto de su actualización con abono a la cuenta (54.03.00) Reservas especiales. En determinadas circunstancias, el Ministerio de Hacienda podrá autorizar a contabilizar las donaciones en esta cuenta, en vez de la 25.05.00.

Se abonarán por:

- La cancelación de las cuentas de los Medios fijos (40.01.00 a 40.13.00) cuando el valor residual de estos alcanza el saldo cero, con cargo a la cuenta 51.01.00 "Amortizaciones normales".

Las cuentas que van de (40.01.00) "Edificios" a (40.13.00) "Otros medios fijos" en el PCE, se amortizan mediante el método indirecto en el que se cargará la cuenta (67.01.00) "Amortizaciones del ejercicio", por el importe de la amortización anual con abono a las cuentas correspondientes de Fondos de amortización.

En nuestra opinión, las cuentas (40.09.00) "Plantaciones" y (40.08.00) "Ganado de trabajo y reproductor" deberán incluirse en un Plan Contable sectorial correspondiente.

La cuenta (41.00.00) "Reparaciones generales en curso" registra los valores de las reparaciones cuyos gastos se incorporan a cuentas del inmovilizado. En su movimiento se inscribe en el "debe", el importe de las reparaciones realizadas abonando así una de las cuentas de la clase 1 Medios monetarios o la cuenta (20.00.00) Proveedores y suministradores.

En el caso en que dichas reparaciones se ejecutaran por la propia empresa, se cargará esta cuenta con abono a (73.01.00) "Compensación de gastos, trabajos por la propia empresa".

Cuando se concluye la reparación general, se cargará la cuenta (40.14.00), "Reparaciones concluidas", con abono a cuenta (41.00.00) "Reparaciones generales en curso".

La cuenta (41.00.00) "Reparaciones generales en curso" presenta un saldo deudor y se coloca en el activo del balance. Pensamos que sería conveniente incorporar este importe a la cuenta específica del inmovilizado reparado, cuando por su naturaleza fuera razonable aumentar el precio de adquisición del activo correspondiente.

La cuenta (42.00.00) Inversiones en curso, recoge los inmovilizados materiales que se encuentran aún en fase de construcción o montaje. Una vez concluido, el proceso de montaje de dichos inmovilizados, su saldo se trasladaría

a las cuentas de los inmovilizados materiales correspondientes (edificios, instalaciones...).

Así en su movimiento:

- Se cargará por el pago en efectivo destinado a obra ejecutada por terceros, con abono a cuentas de la Clase 1 Medios monetarios ó (20.00.00) Proveedores y suministradores.

Si la obra se ejecutase por la propia empresa, se cargará la cuenta (42.00.00) "Inversiones en curso" abonando la cuenta (73.01.00) "Compensación de gastos, trabajos realizados por la propia empresa".

Una vez concluida la obra en curso, su importe se integrará en las cuentas del inmovilizado correspondiente mediante el siguiente movimiento:

- Se cargarán las cuentas del inmovilizado material comprendido entre (40.01.00) a (40.13.00), con abono a la cuenta (42.00.00) Inversiones en curso.

En definitiva, las cuentas de Medios fijos contempladas en esta clase se colocan en el Activo. Dichos medios fijos (materiales) sufren una depreciación que implica la aplicación de una tasa anual de amortización que busca imputar al resultado del ejercicio, la pérdida de valor que se considera corresponde al período.

Las amortizaciones según el PCE se producen por el procedimiento indirecto, excepto la cuenta (40.14.00) "Reparaciones concluidas", (40.10.00) "Inmovilizaciones financiera de rendimiento" y (40.08.00) "Ganado de trabajo y reproductor".

Vamos a cerrar el estudio de esta clase aclarando los aspectos aquí mencionados mediante el siguiente ejemplo:

a) La empresa estatal "y" comienza su actividad económica con los siguientes medios económicos

- Dinero en bancos 600 u.m.
- Equipamiento Fabril 400 u.m.
- Mercaderías 300 u.m.

b) Compra de medios de transporte con pago a través de banco 200 u.m.

c) Montaje de obra por terceros 100 u.m.

d) Reparación general del equipamiento fabril 50 u.m. (50 por 100 a cargo de la empresa y el resto a cargo de tercero que se adeuda).

e) La conclusión de la primera fase de la obra montada que finaliza con nuevas instalaciones de la empresa por valor de 80 u.m.

f) Amortización de medios fijos 10 por 100 (proceso indirecto conforme recomendación del PCE).

ASIENTOS	DEBE	HABER
(a)		
(11.00.00) Depósitos en bancos	600	
(40.04.00) Equipamiento fabril	400	
(36.00.00) Mercaderías	300	
a (50.00.00) Fondo de constitución		1300
Por el comienzo de actividad económica		
(b)		
(40.06.00) Medios de transporte	200	
a (11.00.00) Depósitos en bancos		200
Por compra de un vehículo		
(c)		
(42.00.00) Inversiones en curso	100	
a (20.00.00) Proveedores y suministradores		100
Por la factura de montaje de obra por terceros		

(d)		
(41.00.00) Reparaciones generales en curso	50	
a (73.01.00) Compensación de gastos, trabajos realizados por la propia empresa		25
a (20.00.00) Proveedores y suministradores		25
Gastos referentes a reparación general		
(e)		
(40.03.00) Instalaciones	80	
a (42.00.00) Inversiones en curso		80
Traspaso de obra en curso para inmovilizado concluido		
(f)		
(67.01.04) Amortización del equipamiento fabril	40	
(67.01.06) Amortización de Medios de transporte	20	
a (51.01.04) Fondo de amortización/Equipamiento fabril		40
a (51.01.06) Fondo de amortización/Medio de transporte		20
Por la amortización anual del 10 por 100.		

En el momento de la conclusión de la reparación general señalada en el apartado c), las anotaciones contables serán las siguientes:

(40.14.00) Reparaciones generales concluidas a (41.00.00) Reparaciones generales en curso Por la conclusión de la reparación general	50	50
(40.03.00) Instalaciones a (40.14.00) Reparaciones generales concluidas	50	50

E) Clase 5 Capital social, fondos, reservas y provisiones

La clase 5 refleja las cuentas de recursos propios o pasivo no exigible de la empresa. A continuación citamos las cuentas principales que estudiaremos en esta clase:

- 50.00.00 Fondo de constitución
- 51.00.00 Fondo de amortización
- 52.00.00 Fondo social
- 53.00.00 Capital social
- 54.00.00 Reservas
- 55.00.00 Provisiones

Vamos ahora proceder el análisis de las cuentas arriba mencionadas:

La cuenta (50.00.00) Fondo de constitución se destina a contabilizar el valor de los medios que el Estado pone a disposición de la empresa para el comienzo de la actividad económica. Dicho valor podrá ser entregado en una sola vez o de forma progresiva.

Su movimiento contable es el siguiente:

- Se abonará por los medios o subvenciones que el Estado entrega a la empresa para su establecimiento, con cargo a diversas cuentas del Activo: existencias (clase 3), Medios fijos (clase 4), Medios monetarios (clase 1) y otras análogas. Se abonará igualmente por la incorporación de reservas o por la entrada de nuevos medios.
- Se cargará por la disminución o reducción de ésta, con abono a cuentas que originaron dicha reducción (resultados negativos, cesión parcial de los negocios).

La cuenta (50.00.00) Fondo de constitución es de pasivo y se utiliza exclusivamente en empresas estatales.

La cuenta (51.00.00) Fondo de amortización registra los valores referentes a las amortizaciones experimentadas por los medios fijos. En España, por ejemplo, esta cuenta corrige el valor de los inmovilizados y por ello se escribe dentro del Activo con signo negativo. En Angola, esta cuenta se considera como parte

integrante de la financiación (aunque sea temporal) que sirve para la adquisición de nuevos medios fijos y por ello, figura en el pasivo del balance.

La cuenta (51.00.00) Fondo de amortización en el en el PCE está desglosada como sigue:

51.01.00 Amortizaciones normales (ordinarias)

51.02.00 Amortizaciones extraordinarias

La cuenta (51.01.00) "Amortizaciones ordinarias", tiene el siguiente movimiento:

- Se abonará por las amortizaciones efectuadas en cada ejercicio, con cargo a cuenta (67.01.00) "Amortizaciones ordinarias".

Este movimiento refleja, el método de la amortización indirecta utilizado específicamente en las cuentas 40.01.00, 40.02.00, 40.03.00, 40.04.00, 40.05.00, 40.06.00, 40.07.00, 40.09.00, 40.11.00, 40.12.00 y 40.13.00. En cambio, en las cuentas 40.08.00, 40.10.00 y 40.14.00 se requiere la utilización del procedimiento de amortización directa cuyo movimiento contable es el siguiente:

Se cargará anualmente la cuenta (67.01.00) "Amortizaciones normales" por el importe de amortización anual, con abono a las tres últimas cuentas de medios

fijos numeradas con anterioridad. En este caso, el saldo deudor de los dichos medios fijos corresponderá con su valor residual.

La cuenta (51.02.00) "Amortizaciones extraordinarias", se contabiliza cuando se procede a la enajenación de los medios fijos no totalmente amortizados de las cuentas 40.01.00, 40.02.00, 40.03.00, 40.04.00, 40.050.00, 40.060.00, 40.07.00, 40.09.00, 40.11.00, 40.12.00 y 40.13.00. En esta cuenta se registrará igualmente las amortizaciones relacionadas con los medios fijos adquiridos a título de donaciones.

La cuenta (52.00.00) Fondo social sirve para registrar la parte de los beneficios afectada a este fondo. De acuerdo con lo mencionado en el capítulo anterior, el art. 32 de la LEE prevé una proporción de beneficios que varía entre el 5 y 15 por 100 para el fondo social.

La cuenta de Pasivo (52.00.00) Fondo social se desglosa en :

52.01.00 Fondo social para actividades socioculturales

52.02.00 Fondo social de estímulo material

- Se abonarán por el importe de los beneficios destinados a este fondo, con cargo a la cuenta (80.02.01) "Pérdidas y Ganancias de ejercicios anteriores".

- Se cargarán por el importe utilizado para dichos fines, con abono a cuentas de Medios monetarios.

En relación a la cuenta (53.00.00) Capital social, recordemos que es equivalente a (50.00.00) Fondo de Constitución, excepto por las siguientes matizaciones:

La cuenta (53.00.00) Capital social se contabiliza de la siguiente manera:

Se abonará:

- Por el importe invertido por los socios al comienzo de la actividad económica, con cargo a cuenta (22.04.01) "Deudores y acreedores, socios y accionistas, cuenta de suscripción".
- Por los resultados positivos que incrementan el capital social, con cargo a la cuenta (80.02.01) Pérdidas y ganancias del ejercicio anterior.
- Por la incorporación de las reservas en el capital social, dentro de los parámetros establecidos por la Ley, con cargo a la cuenta (54.00.00) Reservas.

Y se cargará:

- Por la cesión de la actividad, con abono a las distintas cuentas que reflejan esta cesión (medios monetarios, existencias, inmovilizado).

- Por los resultados negativos de la empresa.
- Por cualquier operación que origine reducción del capital.

En el caso concreto de la empresa mixta, la contabilización de esta cuenta se expresará de acuerdo con el siguiente ejemplo:

Se constituye una empresa con un capital de 5.000 u.m. de las que 2.000 u.m. fueron suscritas por un grupo de inversores privados y las restantes 3.000 u.m. por el Estado.

El asiento que contabiliza la aportación sería:

(22.04.01) Deudores y acreedores, socios y accionistas	2.000	
(26.01.00) Participaciones financieras del Estado, cuenta de suscripción	3.000	
a (53.02.00) Capital social, suscripción privada		2.000
a (53.01.00) Capital social, suscripción estatal		3.000
Por la suscripción de capital social		

Los respectivos desembolsos se hicieron en la forma siguiente:

Inversores privados:

- Dinero 500 u.m.
- Mercaderías 500 u.m.

Estado:

- Dinero 300 u.m.
- Mercaderías 900 u.m.
- Inmovilizado 1000 u.m.

El asiento contable sería el siguiente:

(10.00.00) Caja (500 + 300)	800	
(36.00.00) Mercaderías (500 + 900)	1400	
(40.00.00) Medios fijos	1000	
a (22.04.01) Deudores y acreedores, socios y accionistas		1000
a (26.01.00) Participaciones financieras del Estado, cuenta de suscripción		2200
Por el desembolso del capital suscrito		

La cuenta 54.00.00 Reservas en el PCE, se consideran como capitales propios específicos de la empresa constituidos en base a beneficios generados por la empresa.

La cuenta 54.00.00 Reservas se desglosa en:

54.01.00 Reservas legales

54.02.00 Reservas estatutarias

54.03.00 Reservas especiales

54.04.00 Reservas para las inversiones

Todas estas cuentas de Reservas figuran en el pasivo del balance formando parte de los fondos propios.

Vamos ahora a analizar las características de cada una de ellas a continuación:

Conforme habíamos mencionado con anterioridad, la constitución de Reservas legales es del 10 por 100 del beneficio del ejercicio hasta que esta alcance, al menos el 15 por 100 del capital de la empresa.

Las reservas estatutarias (54.02.00) son las que vienen previstas en los Estatutos de la empresa y se constituyen a partir de los beneficios generados en la empresa.

El movimiento de esta cuenta es análogo al de la cuenta (54.01.00) Reservas legales.

En el caso concreto del PCE, la cuenta (54.03.00) Reservas Especiales se contabiliza en las siguientes circunstancias:

- Cuando el Estado u otro organismo similar ofrece donaciones de bienes inmovilizados a la empresa, previa autorización del Ministerio de la Hacienda, se abonará esta cuenta (54.03.00) con cargo a cuentas (40.00.00) Medios fijos.
- Cuando se actualizar los valores de los medios fijos, como consecuencia de cambio en el valor monetario que expresa la variación en el precio de un bien, la diferencia resultante entre el valor antiguo y el nuevo, se cargará la cuenta (40.00.00) Medios fijos, con abono a cuenta (54.03.00) Reservas especiales, considerando igualmente su impacto en los fondos de amortización acumulados.

La cuenta (54.02.00) "Reservas para inversiones", como su nombre indica, sirve para la constitución de fondos para inversiones. Su formalización se hace igualmente, con cargo a la cuenta (81.00.00) "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores". Esta cuenta podrá cargarse por la incorporación total o parcial a la cuenta (50.00.00) Fondo de Constitución y (53.00.00) Capital Social.

Pasamos ahora a la cuenta (55.00.00) Provisiones. De acuerdo con el PCE, esta la cuenta constituye una parte integrante de los fondos propios para cubrir gastos o pérdidas verificadas en el propio ejercicio o en el anterior.

La constitución de las provisiones se realiza con cargo a las subcuentas correspondientes de (80.02.00) "Pérdidas y ganancias extraordinarias".

En el momento de compensar o cubrir las pérdidas se realizará el siguiente abono:

- (55.01.00) "Provisiones para inmovilizaciones financieras", con cargo a la cuenta (80.02.15) "Pérdidas y ganancias extraordinarias, dotaciones para provisiones de participaciones".
- (55.02.00) "Provisiones para créditos de dudoso cobro", con cargo a la cuenta (80.02.16) "Pérdidas y ganancias extraordinarias, dotaciones para provisiones de crédito de dudoso cobro".
- (55.03.00) "Provisiones para pérdidas de valor de existencias", con cargo a la cuenta (80.02.17) "Pérdidas y ganancias extraordinarias, dotaciones para provisiones de pérdidas de valor de existencias".

Cuando estas pérdidas se convierten en reales en el año siguiente: se cargará la cuenta de pérdidas extraordinarias de dotaciones con abono a cuenta "Pérdidas

y ganancias extraordinarias, utilización de provisiones correspondientes" [Ver las cuentas (80.02.18), (80.02.19) y (80.02.20) del PCE].

En cambio, la subcuenta (55.04.00) "Provisiones para pago de impuestos sobre beneficios" se contabiliza como sigue:

- Se abonará por la creación de esta provisión, en el ejercicio en curso con cargo a la cuenta (80.03.02) "Pérdidas y ganancias del ejercicio, resultados líquidos, provisión para impuestos sobre beneficios".
- Se cargará por el importe que se pagará a la Hacienda Pública, con abono a la cuenta (25.01.00) "Presupuesto General del Estado, impuestos sobre beneficios".

F) Clase 6 Gastos por naturaleza

Con la excepción de las cuentas (60.00.00) Coste de las existencias vendidas y consumidas y (67.00.00) Amortizaciones del ejercicio, las demás se cargan con abono a las cuentas de medios monetarios (clase 1) o a las de terceros (clase 2).

De este modo, la cuenta (60.00.00) "Costes de las existencias vendidas y consumidas", se cargará al cierre del ejercicio con abono a las cuentas de existencias correspondientes.

En esta misma línea, la cuenta (67.00.00) "Amortizaciones del ejercicio", se cargará con abono a cuenta (51.00.00) Fondo de amortización", como consecuencia del registro de las amortizaciones anuales por el método indirecto.

La cuenta (61.00.00) Subcontratista contempla los costes de obra o contrata realizados en la empresa por otros suministradores (terceros).

La cuenta (62.00.00) "Suministros y servicios de terceros", trata de suministros como: agua, electricidad, materiales de higiene y de limpieza, diversos servicios como arrendamientos y alquileres, gastos de representación, transporte de personal, seguros, asistencia técnica, correos, teléfonos y telégrafos.

La cuenta (63.00.00) Impuestos, se destina a la contabilización de los tributos que la empresa deberá pagar al Estado, (Impuesto de producción y consumo, de circulación, etc.).

La cuenta (64.00.00) Gastos de personal, registra los gastos referentes a sueldos y salarios de los trabajadores de la empresa incluyendo así otros gastos adicionales destinados al personal (salarios extraordinarios, cotizaciones sociales a cargo de la empresa...).

La cuenta (65.00.00) Gastos financieros registra los gastos relacionados con el pago adicional de intereses sobre las deudas contraídas, servicios bancarios y otros gastos similares.

La cuenta (67.00.00) "Amortización del ejercicio", a su vez, recoge las amortizaciones anuales, como consecuencia del desgaste sufrido por los medios fijos.

En definitiva, las cuentas de la clase 6 Gastos por naturaleza se abonan al cierre del ejercicio, con cargo a cuenta 80.00.00 "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

G) Clase 7 Ingresos por naturaleza

La clase 7 reagrupa las cuentas que se destinan para contabilizar, los ingresos por naturaleza realizados durante el ejercicio y sus saldos se traspasan al cierre del ejercicio contable en la cuenta (80.00.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

Las cuatro cuentas principales que componen esta clase son:

70.00.00 Ventas

71.00.00 Ingresos de las actividades accesorias

72.00.00 Otros ingresos

73.00.00 Compensación de costes

La cuenta (70.00.00) Ventas constituyen los ingresos más significativos de cualquier empresa y son resultantes de las ventas de sus productos o prestación de servicios.

La cuenta (70.01.00) "Ventas de productos terminados" sirve para contabilizar las ventas procedentes de los productos resultantes del proceso productivo de la empresa. Se abonará por las ventas realizadas al precio de venta, con cargo a cuentas de medios monetarios con cargo a la cuenta (21.00.00) Clientes. Esta misma cuenta al final del ejercicio se cargará por la salida de mercaderías del almacén a coste de producción, con cargo a cuenta (35.01.00) "Productos terminados" y posteriormente, su saldo acreedor se transfiere a la cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

La cuenta (70.02.00) "Ventas de trabajos y servicios prestados", recoge las prestaciones de servicios cuando son consideradas como su actividad principal. Esta cuenta se abonará por el valor de ventas realizadas, con cargo a cuentas de medios monetarios (clase 1) o terceros (clase 2, como por ejemplo, clientes o deudores). En algunos casos resulta difícil determinar el coste de producción del trabajo o de los servicios prestados debido a la complejidad derivada de la valoración de los mismos. La cuenta (70.02.00) "Ventas de trabajos y servicios prestados", se cargará por su traspaso al final del año, con abono a cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

La cuenta (70.03.00) "Ventas de subproductos, y residuos" tiene un funcionamiento contable semejante al de la cuenta (70.01.00) "Ventas de productos terminados".

La cuenta (70.04.00) "Ventas de mercaderías", se caracteriza porque:

- Se abonará por las ventas realizadas (a precio de venta), con cargo a cuentas de la clase 1 Medios monetarios o con cargo a la cuenta (21.00.00) Clientes.

- Se cargará al final del ejercicio por la salida de mercaderías del almacén al precio de adquisición, con abono a la cuenta (36.00.00) Mercaderías.

- Por último, el saldo acreedor de esta cuenta se traspasará al final del ejercicio a la cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

Las cuentas (70.05.00) "Ventas de productos agrícolas", (70.06.00) "Ventas de productos pecuarios", (70.07.00) "Ventas de otros bienes materiales", (70.08.00) "Ventas de embalajes comerciales retornables", tienen un tratamiento contable similar al aplicado a las cuentas (70.04.00) "Ventas de mercaderías" y (70.01.00) "Ventas de productos terminados".

La cuenta (71.00.00) "Ingresos de actividades accesorias" recoge los ingresos procedentes de la explotación de las actividades secundarias que realice

la empresa. Dicha cuenta se abonará con cargo a las cuentas de medios monetarios o clientes. Se trasladará al cierre del ejercicio a la cuenta (80.00.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

La cuenta (72.00.00) "Otros ingresos", tiene un movimiento contable similar al expresado para las cuentas (70.00.00) "Ventas" y (71.00.00) "Ingresos de actividades accesorias", y registra los ingresos de la empresa no contemplados en las demás cuentas de esta clase.

La cuenta (73.01.00) "Compensación de costes, trabajos ejecutados por la propia empresa" se abonará por el importe de las reparaciones en curso ejecutadas por la propia empresa con cargo a cuenta (41.00.00) "Reparaciones generales en curso". Se abonará también por el importe de inversiones en curso ejecutadas por la empresa para su provecho, con cargo a cuenta (42.00.00) "Inversiones en curso".

- Se cargará al final del ejercicio por su traspaso a la cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

La cuenta (73.02.00) "Costes cubiertos con pérdidas extraordinarias" tiene un movimiento análogo al de la cuenta (73.01.00) "Compensación de costes, trabajos ejecutados por la propia empresas", que se abonará con cargo a la cuenta (80.02.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

La cuenta (73.03.00) "Compensación de costes cubiertos por el fondo social", a su vez, se abonará con cargo a la cuenta (52.01.00) "Fondo social para actividades socioculturales". Se cargará con posterioridad al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

En relación a la cuenta (73.04.00) "Otras compensaciones", se puede indicar que la empresa podrá crear libremente cuentas de carácter compensatorio de otros gastos, exigidas por la dinámica empresarial.

Los saldos acreedores de la clase 7 se traspasan a la clase 8 "Resultados financieros" que analizamos a continuación.

H) Clase 8 Resultados Financieros

Esta clase sirve naturalmente para determinar los resultados generados en la empresa, tanto normales como extraordinarios del ejercicio, contemplando igualmente los acumulados en ejercicios anteriores.

Al estudiar las cuentas de la clase 6 "Gastos por naturaleza" y las de la clase 7 "Ingresos por naturaleza", hemos estudiado de forma implícita las cuentas de resultados que son constituidos a partir de los saldos deudores y acreedores de estas cuentas.

La cuenta (80.00.00) Pérdidas de ganancias del ejercicio se desglosa de la siguiente manera:

80.01.00 Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio

80.02.00 Pérdidas y ganancias extraordinarias

80.03.00 Resultados líquidos

La cuenta (80.01.00) "Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio" se contabilizará de la siguiente manera:

- Se cargará con abono a distintas cuentas de la clase 6 "gastos por naturaleza" como por ejemplo, (60.00.00) "Costes de existencias vendidas y consumidas", (61.00.00) "Subcontratista", (62.00.00) "Suministros y servicios prestados", (63.00.00) Impuestos, (64.00.00) Gastos de personal, (65.00.00) Gastos financieros, (66.00.00) Otros gastos, y (67.00.00) Amortizaciones del ejercicio.

- Se abonará con cargo a cuentas de ingresos clasificados de conformidad con su naturaleza, como (70.00.00) Ventas, (71.00.00) Ingresos de las actividades accesorias, (72.00.00) Otros ingresos, y (73.00.00) Compensación de costes.

Finalizada, la determinación de resultados corrientes, esta cuenta deberá transferirse a la cuenta de resultados líquidos (resultados antes de impuestos) de conformidad con el siguiente movimiento:

- Se cargará la cuenta (80.02.00) "Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio", con abono a cuenta (80.03.00) "Resultados líquidos".

La cuenta (80.02.00) "Pérdidas y ganancias extraordinarias" recoge los siguientes aspectos: Pérdidas y ganancias extraordinarias, amortizaciones extraordinarias, diferencias de cambios favorables o desfavorables, pérdidas de valor de existencias, etc. Al final del ejercicio, esta cuenta se traslada a la cuenta (80.03.00) "Resultados líquidos", que se desglosa como sigue:

80.03.01 Resultados netos, Resultados antes de impuestos

80.03.02 Resultados líquidos, Provisión para impuestos sobre beneficios, y

80.03.03 Resultados del balance

La cuenta (80.03.01) Resultados netos, resultados antes de impuestos, se abonará, al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas (80.01.00) "Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio" y (80.02.00) "Pérdidas y ganancias extraordinarias al cierre del ejercicio".

La cuenta (80.03.02) Resultados netos, provisión para impuestos sobre beneficios, se cargará por la constitución de la provisión para impuestos sobre

beneficios, con abono a la cuenta (55.04.00) "Provisiones para pago de impuestos sobre beneficios".

Finalizado el traspaso de las cuentas (80.01.00) "Pérdidas y ganancias corrientes del ejercicio" y (80.02.00) "Pérdidas y ganancias extraordinarias" a la cuenta (80.03.01) "Resultados netos, resultados antes de impuestos", después de la aplicación de la provisión para impuestos sobre beneficios, se obtendrá la cuenta (80.03.03) Resultados del balance, que se transfiere en el ejercicio siguiente a la cuenta (81.00.00) "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores".

Por su parte la cuenta (81.00.00) "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores":

- Se abonará mediante el asiento de apertura del año siguiente, con cargo a la cuenta (80.03.03) "Resultados netos, resultados del balance".
- Se cargará por la aplicación de los beneficios generados en el ejercicio anterior con abono a distintas cuentas como por ejemplo, (52.00.00) Fondo social, (54.01.00) Reservas legales, (54.02.00) Reservas estatutarias, (54.04.00) Reservas para inversiones, (26.02.00) Participaciones financieras del Estado, cuenta de resultados.

I) Clase 9 Contabilidad Analítica de Explotación.

I) Clase 9 Contabilidad Analítica de Explotación.

Por las razones mencionadas con anterioridad, esta clase no constituye objetivo fundamental de nuestro estudio, por lo que procedemos al análisis de la siguiente clase.

J) Clase 0 Cuentas de Orden.

Esta clase de cuentas es también conocida como "Cuentas fuera de balance", no presentan bienes, derechos y obligaciones que pueden incorporarse al balance. Son eliminadas a medida que desaparece el motivo que originó su aparición. El PCE deja el libre criterio del empresario de la introducción de las cuentas que considere conveniente para su funcionamiento.

2.3. MODELOS NORMALIZADOS DE BALANCE Y CUENTAS DE RESULTADOS

Antes de referirnos a los esquemas o estructura de los modelos contenidos en este apartado del Plan, creemos oportuno hacer notar que el objetivo perseguido en la contabilidad general consiste en la presentación de información que exprese razonablemente la situación económica y financiera de la empresa a los distintos agentes económicos con interés en la misma.

Para la consecución de este objetivo, varios Estados, al promulgar sus planes contables, suelen destinar un apartado específico a lo que se suele denominar como

cuentas anuales, estados contables o estados financieros. Aunque en el Plan contable francés de 1982 (25) y en el de la OCAM de 1970 (26) se utiliza con mayor frecuencia la expresión Documentos de Síntesis, el de cuentas anuales parece más utilizado en otros países comunitarios como en el caso de España.

Según la Cuarta Directiva, las cuentas anuales se componen de tres elementos indisociables que enumeramos a continuación:

- El Balance
- La cuenta de resultados, y
- El anexo o memoria

Estos documentos deberán expresar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Asimismo cuando la aplicación de la presente Directiva no sea suficiente para dar la imagen fiel, se suministrarán informaciones complementarias (cf. art. 3 y 4).

Hay que recordar que en epígrafes anteriores, hemos mencionado que el PCN 84 contenía un apartado llamado Balance y Anexos que contemplaba los tres elementos arriba indicados. En la actualidad, este apartado en el PCE se denomina "Modelos Normalizados de balance y cuentas de resultados", que constituye objeto de nuestro estudio (27).

En el PCE, el balance ha sido elaborado de conformidad con los siguientes aspectos:

- Expresado en moneda nacional, Nuevo Kwanza (NKz). Hasta final del año 1994, la tasa de cambio de 1\$ USD correspondía a 1800 (NKz).
- Presentado dentro del plazo de tres meses (hasta el 30 de marzo), a contar desde el cierre del ejercicio y debiendo indicar el nombre de la empresa, fecha de su elaboración y la firma del Director general o nacional, y el Jefe de Contabilidad de la empresa. En empresas estatales deberán igualmente incluir, la firma del fiscal delegado por el Ministerio de Hacienda.
- Es el único modelo utilizado en todas las categorías jurídicas de empresas (Estatales, mixtas o privadas) independientemente de su tamaño (grande, mediana y pequeña).
- Como veremos aunque el PCE no hace alusión alguna, se observa que en cada partida figura las cifras del ejercicio precedente y las correspondientes al ejercicio que se cierran.
- Expresado en forma de cuenta u horizontal (una de las opciones recomendadas por la Cuarta Directiva). Es la misma estructura que ha sido utilizada en el Plan OCAM (28), de Zaïre (29), de Mozambique (30) y en el

de Marruecos conforme fue publicado en el Boletín Oficial nº 4183 de 30 de diciembre de 1992.

- La ordenación de cuentas en el PCE se ha hecho de acuerdo con el siguiente criterio:

ACTIVO	PASIVO
CRITERIO DE LIQUIDEZ DECRECIANTE	CRITERIO DE EXIGIBILIDAD DECRECIANTE
Disponibilidades	Débitos a corto plazo Débitos a medio y largo plazos
Realizable: a) Créditos b) Existencias	Capital o Fondo de Constitución Resultados y Reservas
Inmovilizados	

Esta forma de ordenar las cuentas, tanto en el Activo como en el Pasivo ha sido heredada del POC portugués (31). Es obvio que esto se debe a la influencia marcada por especialistas portugueses en el momento de la elaboración del nuevo plan angoleño. Como se ve, esta ordenación es contraria a la dispuesta en la Cuarta Directiva.

En la actualidad, Portugal mediante el Decreto Ley 410/89 de 21 de noviembre acaba de abandonar el mencionado criterio adoptando así, el indicado en la Cuarta Directiva cuya ordenación es como sigue (32):

En el activo:

A. Capital suscrito, no realizado

B. Gastos de establecimiento

C. Activo inmovilizado

I. Inmovilizado inmaterial

II. Inmovilizado material

III. Inmovilizado financiero

D. Activo circulante

I. Existencias

II. Créditos

III. Valores mobiliarios

IV. Depósitos bancarios y caja

E. Cuentas de regularización

F. Pérdidas del ejercicio

En el pasivo:

A. Capitales propios

- I. Capital suscrito
- II. Prima de emisión
- III. Reserva de revalorización
- IV. Reservas
- V. Resultados transitorios

B. Provisiones para riesgos y gastos

C. Deudas

D. Cuentas de regularización

E. Beneficios del ejercicio

Como hemos observado, esta ordenación es similar a la seguida en España (33), Francia (34), Italia (35), República Federal Alemana (36). Este sistema de ordenación viene igualmente contemplado en el Plan OCAM de 1970 para África (37), que será por el que optemos en la "Propuesta Modificadora del PCE" que analizaremos más adelante.

En definitiva, el balance en el PCE se presenta bajo la forma de un cuadro dividido en dos partes que recoge, por un lado, los saldos deudores de las cuentas activas (Activo), y por otro, los saldos acreedores de las cuentas pasivas (Pasivo), cuya estructura mencionamos a continuación:

BALANCE				
ACTIVO	Nº ORDEN	CODIGO CUENTAS	INICIO DEL EJERCICIO	CIERRE DEL EJERCICIO
<u>SECCION A: DISPONIBILIDADES:</u>				
Caixa				
Depósitos en bancos	01	10		
Medios monetarios y documentos de valores	02	11		
Sección A Total (01 a 03)	03	12		
	04			
<u>SECCION B: REALIZABLE:</u>				
01 - Créditos				
Cientes	05	21		
Deudores diversos	06	22		
Anticipos	07	24		
Presupuesto General del Estado	08	25		
Participaciones Financieras del Estado	09	26		
Transacciones con sucursales	10	27		
Empréstitos concedidos	11	29		
Suma (05 a 11)	12			
02 - Existencias				
Materias primas y materiales	13	31		
Accesorios y otros repuestos	14	32		
Producción no terminada	15	33		
Materias primas, Mercaderías y otros materiales en tránsito	16	34		
Producción terminada	17	35		
Mercaderías	18	36		
Animales en crecimiento y rendimiento	19	37		
Suma (13 a 19)	20			
Sección B: Total (12 y 20)	21			
<u>SECCION C: INMOVILIZADO</u>				
Medios fijos	22	40		
Reparaciones generales en curso	23	41		
Inversiones en curso	24	42		
Sección B: Total (22 a 24)	25			
TOTAL DEL ACTIVO (Secciones A + B + C) (22 a 24)	26			
CUENTAS DE ORDEN	27			
Fuente: P.C.E., pág. 40				

BALANCE				
PASIVO	Nº ORDEN	CODIGO CUENTAS	INICIO DEL EJERCICIO	CIERRE DEL EJERCICIO
<u>SECCION A - CORTO PLAZO</u>				
Proveedores y suministradores	28	20		
Acreedores diversos	29	22		
Salarios a pagar	30	23		
Anticipos	31	24		
Presupuesto General del Estado	32	25		
Participaciones financieras del Estado	33	26		
Transacciones con sucursales	34	27		
Empréstitos recibidos	35	28		
Provisiones para pago de impuestos sobre beneficios	36	55		
Sección A: Total (28 a 36)	37			
<u>SECCION B - MEDIO Y LARGO PLAZO</u>				
Proveedores y suministradores	38	20		
Acreedores diversos	39	22		
Transacciones con sucursales	40	27		
Empréstitos recibidos	41	28		
Sección B: Total (38 a 41)	42			
TOTAL DEL PASIVO (37 y 41)	43			
<u>NETO PATRIMONIAL</u>				
<u>SECCION A - CAPITAL PROPIOS</u>				
Fondo de constitución	44	50		
Fondo de amortización	45	51		
Fondo social	46	52		
Capital social	47	53		
Reservas	48	54		
Provisiones (excepto las de pago de impuestos s/beneficios)	49	55		
Sección A: Total (44 a 49)	50			
<u>SECCION B RESULTADOS</u>				
Pérdidas y ganancias del ejercicio	51	80		
Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores	52	81		
Sección B Total (51 y 52)	53			
TOTAL NETO PATRIMONIAL (51 y 52)	54			
TOTAL DEL PASIVO Y NETO PATRIMONIAL	55			
CUENTAS DE ORDEN	56			

Después de analizar el modelo del balance utilizado en el PCE, creemos oportuno hacer breves puntualizaciones sobre el modelo de cuentas de resultados en uso en Angola, que pone de relieve el resultado que la empresa ha alcanzado a lo largo del ejercicio considerado (generalmente un año, que en nuestro país coincide con el año natural). Sus elementos están relacionados con la diferencia resultante entre los saldos contables de las cuentas de gastos e ingresos.

La Cuarta Directiva establece los cuatro siguientes modelos de cuentas de resultados (38):

- En forma de lista y por naturaleza
- En forma de lista y por funciones
- En forma de cuentas y por naturaleza
- En forma de cuentas y por funciones

La Cuarta Directiva deja la opción entre la clasificación por naturaleza y la funcional de los gastos. España por ejemplo, optó por la clasificación de los gastos por naturaleza y la presentación del estado asimismo en forma de cuenta.

En lo que se refiere a la situación angoleña, el PCE combina dos de los cuatro modelos mencionados que conducen al establecimiento de dos siguientes modalidades de cuentas de resultados:

- 1) Cuentas de resultados por naturaleza (clase 8 Resultados financieros),
y
- 2) Cuentas de resultados por funciones (clase 9 cuentas de contabilidad analítica).

Las cuentas de resultados por naturaleza se elabora en la perspectiva de la contabilidad general y las de resultados por funciones vinculadas a la contabilidad analítica de explotación. La primera modalidad como su nombre indica, permite comparar los gastos e ingresos por naturaleza (Explotación, financieros, extraordinarios) de modo que se pueda calcular el saldo de los "beneficios del ejercicio después de impuestos" o el de "Pérdidas del ejercicio".

Aunque no se prevé en nuestro estudio, los aspectos relacionados a la contabilidad analítica, no dejaremos de constatar que la segunda modalidad basada en cuentas de resultados por funciones o según su destino (centros de actividades o de responsabilidades) como por ejemplo, funciones de aprovisionamiento, de transformación o fabricación, comercial y de administración, posibilita determinar los costes y resultados de la contabilidad analítica que incide en cada uno de los productos elaborados en la empresa tanto en términos globales como unitarios (39). Sin duda alguna, se puede confirmar una vez más la influencia de los expertos contables portugueses en la introducción de este modelo en Angola.

En efecto, presentaremos ambas estructuras a continuación:

a) Modelo de cuentas de resultados por naturaleza (Contabilidad General)

DESCRIPCION (CONCEPTO)	REAL	PLANIFICADO	DESVIACIONES
<u>EXISTENCIAS FINALES DE LA PRODUCCION PROPIA:</u>			
Producción acabada			
Producción no acabada			
<u>INGRESOS POR NATURALEZA</u>			
Ventas			
Ingresos de las actividades			
Accesorias			
Otros ingresos			
Compensación de costes			
SUMA (1)			
<u>EXISTENCIAS INICIALES DE LA PRODUCCION PROPIA:</u>			
Producción acabada			
Producción no acabada			
<u>COSTES POR NATURALEZA</u>			
Costes de existencias vendidas y consumidas			
Subcontratos			
Suministros y servicios de terceros			
Impuestos			
Gastos de personal			
Gastos financieros			
Otros gastos			
Amortizaciones del ejercicio			
SUMA (2)			
Resultados corrientes del ejercicio (1-2)			
Resultados extraordinarios			
Resultados antes de impuestos			
Provisión p/impuestos s/beneficios			
Resultado del balance			

b) Modelo de cuentas resultados por funciones (Contabilidad Analítica)

DESCRIPCIÓN O CONCEPTO	REAL	PLANIFICADO	DESVIACIONES
Ventas (valor bruto) (+)			
Coste variable industrial (Coste de producción) (-)			
Coste de mercaderías vendidas (-)			
Gastos variables de ventas (-)			
Margen bruto (+)			
Desvíos:			
Producción o explotación (±)			
Compras (±)			
Regularización valor existencias (±)			
Margen bruto corregido (+)			
Estructura industrial (-)			
Estructura comercial (-)			
Dirección y servicios de apoyo (-)			
Amortizaciones (-)			
Margen neto (+)			
Otros ingresos (+)			
Otros gastos (-)			
Resultado económico (+)			
Rendimiento financiero (+)			
Encargos financieros (-)			
Resultado corriente ejercicio (+)			
Resultados extraordinarios (±)			
Resultado antes de impuestos (+)			
Provisión p/impuestos s/beneficios (±)			
Resultado del balance (+)			

Fuente: PCE (1990, pág. 42).

En definitiva, los modelos presentados contemplan los siguientes aspectos:

- Separación de partidas de ingresos y de gastos poniendo de relieve las cifras del ejercicio precedente y las del ejercicio que se cierran.
- Estas estructuras son únicas para cualquier categoría de empresa con independencia de su tamaño o naturaleza jurídico-patrimonial.
- Como en el caso de balance, no se modifica la estructura de cuentas de resultados de un año a otro.

Como hemos indicado al comienzo de este apartado, el PCE no posee el anexo o memoria y tampoco establece normas de valoración de elementos patrimoniales. La experiencia ha demostrado, aunque el PCE no haya fijado estas normas, muchas empresas vienen a emplear criterios de valoración similares. A modo de ejemplo baste recordar la utilización del precio de adquisición o coste de producción para la valoración de existencias, inmovilizados y otros activos.

3.- PROPUESTA MODIFICADORA DEL PLAN DE CUENTAS EMPRESARIAL

Una vez promulgado el Plan Contable, éste habrá de incorporar la necesaria adaptabilidad sobre los cambios requeridos por la mundialización de la economía y los propios de la realidad nacional.

En base a esta dinámica, el fenómeno irreversible de la internacionalización de la contabilidad impone el requisito de la comparabilidad de la información contable de las empresas, independientemente de su nacionalidad. Esta comparabilidad no se convertirá en realidad sin la previa armonización de los principios, normas y prácticas contables. Pensamos que Angola, en este aspecto no debería quedar al margen de dichos cambios.

Así, antes de proceder a los comentarios que pretendemos hacer a propósito de nuestra **"Propuesta Modificadora del PCE"**, creemos que sería oportuno, en primer lugar adelantar las siguientes consideraciones:

Una vez que se ha cambiado el sistema político y económico planificado en Angola, la preocupación del momento para las autoridades del país es adaptar determinadas normas a la realidad de la economía de mercado, proceso que está siendo llevado a cabo con cierto éxito.

Al referirnos al PCE analizado en el apartado anterior, se puede observar que la lista de cuentas ahí presentada no aborda aspectos que se refieren por ejemplo,

a cuentas consolidadas, acciones emitidas y su prima de emisión, emisión de obligaciones y su conversión en acciones, gastos de investigación y desarrollo y otras similares. Esto se debe a la falta de experiencia en nuestro país.

Además debemos tener presente lo mencionado con anterioridad, cuando se decía que el desarrollo de la contabilidad en un país está vinculado con el nivel de desarrollo alcanzado por éste, opinión que compartimos favorablemente. En base a esto, nuestras propuestas de modificaciones en cierta medida reflejaron los límites impuestos por el cuadro político y económico trazado en el país.

Nuestra "Propuesta Modificadora" se inspira en el ánimo de constituir un documento de base a contemplar en las próximas reformas del Plan Contable en Angola y surge como consecuencia de la búsqueda de la mejora en la calidad de la información contable en nuestro país; aspecto que, a nuestro juicio, justifica el importante esfuerzo acometido por nuestra nación al becar a estudiantes angoleños de distintos campos, para incorporar el mayor saber y experiencia de otros países.

En su elaboración nos hemos basado preferentemente en la siguiente filosofía:

- a) La simplificación o cambio en el sistema de codificación de cuentas, y
- b) Cambios relevantes en la estructura y contenido del plan.

a) Simplificación del sistema de codificación de cuentas

Cada empresa en su contabilidad suele identificar sus cuentas mediante nombres y definiciones indicadas en el Plan contable. Estas cuentas llevan unas cifras correspondientes conocidas con el nombre de **código**, que permite una clara y rápida identificación de las mismas.

Hay que recordar que en el PCN y el PCE, se utilizan los códigos que van de 0 a 9 para identificar las clases de cuentas (una cifra) y seis dígitos para las cuentas principales y respectivas subcuentas conforme el ejemplo que se presenta a continuación:

En el PCN:

Clase 4 Ventas

40.00.00 Ventas (cuenta principal)

40.01.00 Ventas de productos terminados (subcuentas)

40.01.01 Ventas de productos terminados A

40.01.02 Ventas de productos terminados B

40.01.03 Ventas de productos terminados C

40.01.04 Ventas de productos terminados D

En el PCE, las mismas aparecen con la siguiente codificación:

Clase 7 Ventas

70.00.00 Ventas (cuenta principal)

70.01.00 Ventas de productos terminados

70.01.01 Ventas de productos terminados A

70.01.02 Ventas de productos terminados B

70.01.03 Ventas de productos terminados C

70.01.04 Ventas de productos terminados D

La simplificación de la codificación que hemos mencionado, se refiere al cambio del sistema de numeración que pretendemos introducir y que consiste en utilizar, una cifra para cada clase de cuentas (de 0 a 9), dos para las subclases (subgrupos en terminología española), tres para las cuentas principales y a partir de cuatro las subcuentas. En este caso concreto, los códigos mencionados en este ejemplo, pasaron en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" a corresponder a:

Clase 7 Ventas

70 Ventas (subclase o subgrupo)

701 Ventas de productos terminados (cuenta principal)

Subcuenta: 7011 Ventas de productos terminados A

7012 Ventas de productos terminados B

7013 Ventas de productos terminados C

7014 Ventas de productos terminados D

b) Cambios relevantes en la estructura y contenido del plan

No podremos abordar los aspectos más relevantes de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" sin hacer breves referencias comparativas entre el PCN y el PCE que exponemos en el siguiente cuadro:

CUADRO N° 31	
ESQUEMA COMPARATIVO DE LOS PLANES DE ANGOLA	
PCN 80 (mantenido en 1984)	PCE 90
Introducción (Decreto 259/79 de 19 de octubre por el que se aprueba este plan).	Introducción (Decreto 70/89 de 23 de diciembre, por el que se aprueba este plan).
1ª parte: Cuadro de Cuentas	1ª parte: Cuadro de Cuentas
2ª parte: Instrucciones sobre los movimientos contables	2ª parte: Instrucciones sobre los movimientos contables
3ª parte: Balance y Anexos	3ª parte: Modelos Normalizados de balance y cuentas de resultados

Fuente: Elaboración propia.

El primer plan, en su tercer apartado denominado "Balance y Anexos" contempla los tres elementos previstos en la Cuarta Directiva .

En ambos planes se produce la grave ausencia de unos elementos básicos para un Plan Contable como son los principios contables de carácter general y las normas de valoración que suponen su aplicación a la casuística de los distintos elementos patrimoniales.

Así, la estructura general que caracterizará las líneas generales de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" sigue el esquema que ofrecemos a continuación:

CUADRO Nº 32

PROPUESTA MODIFICADORA DEL PLAN DE CUENTAS EMPRESARIAL

INTRODUCCIÓN: Buen número de Planes Contables vienen precedidos por una nota explicativa sobre las características y conceptos previos que orientan un plan contable. En algunos casos, esta parte contiene disposiciones legales de la promulgación del mismo.

El primer apartado está consagrado a los **Principios Contables**: Esta parte contiene exclusivamente los principios de carácter general que seleccionamos en provecho de nuestro país, entre ellos: principios de precio de adquisición, principio del registro, principio de devengo, principio de empresa en funcionamiento, principio de correlación de ingresos y gastos, principios de compensación, de uniformidad, de prudencia e importancia relativa.

El segundo apartado se refiere a **Cuadro de Cuentas**: proponemos el mantenimiento de la estructura del actual Plan Contable excluyendo la clase 9 destinada a la contabilidad analítica. Este cuadro pasará a constituirse de la siguiente manera:

Cuentas de balance

- Clase 1 Medios monetarios
- Clase 2 Terceros
- Clase 3 Existencias
- Clase 4 Medios fijos
- Clase 5 Capital, fondos, reservas y provisiones

Cuentas de gestión

- Clase 6 Gastos por naturaleza
- Clase 7 Ingresos por naturaleza

Cuentas de resultados

- Clase 8 Resultados financieros

El tercer apartado: **Instrucciones sobre los movimientos contables** se refiere a tres aspectos diferentes pero complementarios: descripción, articulación (cargo y abono) y valoración de las cuentas mencionadas en apartados anteriores (ocho clases de cuentas, excepto, clase 0).

El cuarto y último apartado pasará a denominarse **Cuentas Anuales** y estará constituido por los siguientes elementos:

- El balance
- La cuenta pérdida y ganancia
- Memoria

A continuación desarrollamos cada uno de los apartados antes mencionados:

A) INTRODUCCIÓN: La mayor parte de los planes, vienen precedidos por una nota introductoria en la que se explican los objetivos y características básicas que orientan el plan. Permite en algunos casos aclarar algunos aspectos relacionados con conceptos previos utilizados por éste. En otros términos podemos decir que, esta parte sirve para dar una visión panorámica sobre el contenido de un plan contable. Es el caso por ejemplo de los planes contables español (1990), OCAM (1970), mozambiqueño (1985), etc.

En esta misma línea, pensamos que sería oportuno incluir los siguientes aspectos en la parte introductoria de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE":

- 1) Una breve trayectoria histórica sobre la normalización contable en Angola.
- 2) Objetivos y características de la información contable.
- 3) Visión panorámica del Plan Contable (ver resumen del cuadro nº 32).

Dada la importancia de los tres aspectos mencionados nos limitaremos a referirnos a las características de los estados financieros. La IASC en su "Marco Conceptual" propuso cuatro características cualitativas de los estados financieros que enumeramos a continuación (40):

- Comprensibilidad: la información suministrada en los estados financieros ha de ser fácil de entender por los usuarios.
- Relevancia: la información debe ser significativa de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios.
- Fiabilidad: la información debe ser fiable. Es decir caracterizada por la ausencia de errores significativos en la información suministrada.
- Comparabilidad: la información ha de ser consistente y uniforme. Es decir, debe ser capaz de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y de la actividad.

Las cuatro características mencionadas se recogen igualmente en el "Statement of Financial Accounting Concepts - SFAC (Directiva nº 2) de la FASB ("Financial Accounting Standard Board"), un organismo norteamericano dependiente del AICPA ("American Institute of Certified Public Accountants") (41).

B) PRINCIPIOS CONTABLES

Antes de referirnos a los principios contables de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE", creemos conveniente hacer unas breves consideraciones

en torno a la importancia y experiencia que marca su introducción en la contabilidad de los países africanos, y caracterizar después la necesidad y el impacto que estos podrán tener en nuestro Plan Contable.

La importancia de los principios contables se refiere al seguimiento de criterios, normas y procedimientos para la elaboración adecuada de los estados financieros a la realidad económica de las empresas y permitir su comparabilidad con los de otras empresas.

A continuación presentamos un cuadro sobre los principios contables:

CUADRO N ° 33
DISTINTAS FUENTES DE PRINCIPIOS CONTABLES

PLAN OCAM	AICPA	CUARTA DIRECTIVA (UE)	IASC	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL	PLAN OFICIAL DE CONTABILIDAD PORTUGUES (1990)
Precio de adquisición	Precio de adquisición	Precio de adquisición		<u>PGC 1973</u> Precio de adquisición	Precio de adquisición
Uniformidad (continuidad)	Uniformidad	Continuidad Devengo	Continuidad Devengo	Continuidad Devengo	Consistencia de ejercicios (continuidad) Devengo
	Empresa en funcionamiento	Empresa en funcionamiento	Gestión continuada	Gestión continuada	Continuidad de empresa
Prudencia	Prudencia	Prudencia valorativa No compensación (x)	Prudencia	<u>PGC 1990</u> Prudencia No compensación	Conservadurismo
	Importancia relativa	Importancia relativa (x) Registro (x)	Importancia relativa	Importancia relativa Registro Correlación de ingresos y gastos	Materialidad (Importancia relativa)
Identidad	Separación de ejercicios del fondo Subsistencia sobre la forma	Identidad	Prioridad del fondo sobre forma		Prioridad sobre forma

Fuente: Elaboración propia. (x) Aparecen de forma implícita a lo largo del texto a través de las diferentes manifestaciones.

De este cuadro resultan los siguientes comentarios:

Como ya hemos mencionado, en 1970, el Plan OCAM consideraba los siguientes principios:

- Principio de uniformidad
- Principio de prudencia
- Principio de identidad entre el balance de apertura y el de cierre del ejercicio.

A estos tres principios, añadimos el del precio de adquisición utilizado en el Plan OCAM en el ámbito de la valoración de cuentas de existencias y de inmovilizaciones. Los principios mencionados se recogían en la parte introductoria del referido Plan OCAM, que fueron adoptados por los países africanos del área de influencia latino-francesa donde actualmente se integra Angola.

En relación a los países del África anglosajona, puede referirse que éstos, a través de las CA de 1971, 1981 y de 1985 heredaron del Reino Unido, los cuatro principios mencionados en el Plan OCAM (1970) y así como los de empresa en funcionamiento y el de devengo.

Dichos principios contables vienen del tiempo lejano. Según Langot, su origen transcende de los acuerdos firmados en los años 1940 entre el Instituto de Expertos Contables (AICPA) y la Bolsa de Nueva York. Dichos acuerdos plantearon

la necesidad de una práctica contable apoyada sobre la base de textos reconocidos por las autoridades competentes, lo que ha originado el reconocimiento en 1964, por parte de esta institución, de la noción de principios generalmente aceptados. En esta ocasión el AICPA adoptó una resolución en la cual fijaba los aspectos a tener en cuenta en el informe presentado por el auditor (42).

La Cuarta Directiva haciendo alusión a estos mismos principios a lo largo de su texto cita:

- Imagen fiel (art. 2.3 a 5)
- Continuidad (art. 3)
- Materialidad o importancia relativa (art. 4 aptdo. 3.a)
- No compensación (art. 7)
- Precio de adquisición (art. 32)
- Prudencia (art. 31 , 1.c)
- Entre ellos se destacan igualmente los principios de empresa en funcionamiento, devengo, correlación de ingresos y gastos.

La Cuarta Directiva incluye los principios contables y las normas de valoración de cuentas en la sección 7: Reglas de valoración.

De acuerdo con lo planteado opinamos que tanto el Reino Unido como Francia, países que contribuyeron al surgimiento de las áreas de influencia anglosajona y latino-francesa en África, a través del proceso de la colonización del

continente, y teniendo en cuenta que en la actualidad, ambos países son miembros integrantes de la Unión Europea donde las normas contables tienden cada vez a uniformarse, y desde donde siguen cooperando con África independiente invirtiendo directamente en las multinacionales y en la concesión de créditos, etc., sería quizás importante para nosotros, adoptar estos principios en provecho de nuestra contabilidad como forma de cooperar en el proceso de la armonización contable emprendido a nivel mundial.

En esta misma línea, se observa que la IASC en la NIC 1 relativa a "Informaciones sobre prácticas contables" publicada en 1975, se refirió a los siguientes principios (43): gestión continuada, continuidad, devengo, prudencia, prioridad del fondo sobre la forma e importancia relativa, sin referirse al principio de adquisición.

En nuestra opinión, consideramos conveniente alinear este principio dado que el concepto del principio del precio de adquisición se utiliza de forma implícita en la NIC 2 relativa a la "Valoración y presentación de cuentas de existencias según el sistema del coste histórico" y en la NIC 16 sobre "Contabilidad del inmovilizado material" también valorado a precio de adquisición (por los inmovilizados comprados) y a su coste de producción (por los producidos en la empresa).

La dedicación de los organismos mencionados en la publicación de principios contables, demuestra una vez más, el éxito que está siendo alcanzado en el campo de la normalización y armonización internacional, lo que hace evidente la inclusión

de algunos de estos principios en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE". Como veremos más adelante, estos principios podrán ser útil para la evolución de la contabilidad en Angola en particular y para África en general.

A nuestro modo de ver la falta de principio contable en el Plan de Angola se justifica porque los expertos portugueses que colaboraron en su redacción estaban inspirados en un texto (el Plan oficial de contabilidad de Portugal de 1977) que no incluía principios contables; incorporación que se llevó a cabo en 1990 tras la adhesión de Portugal a la U.E (44).

En resumen, el actual PCE surge de la influencia rusa y portuguesa aunque, en nuestra modesta opinión, adolece de algunas lagunas consecuencia directa del brusco cambio de una economía socialista a otra de libre mercado. En este sentido, nuestra aportación consiste, basándonos en la experiencia adquirida en España así como la bondad de su plan contable probada en el registro de las múltiples transacciones entre empresas que actúan tanto a nivel nacional como internacional (situación a la que aspira Angola a largo plazo), en completar la redacción del plan angoleño introduciendo los principios de contabilidad, las relaciones contables, explicitando normas para formular cuentas anuales y las normas de valoración que desarrollan los principios contables, además de proponer, siempre en base a la estructura contable del plan angoleño, algunas cuentas que permitan contabilizar operaciones que previsiblemente, se van a llevar a cabo en Angola en un corto y medio horizonte temporal.

En determinadas circunstancias completaremos nuestros comentarios en base a los aspectos contemplados en el Plan OCAM.

En base a lo expuesto introducimos los siguientes principios contables en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE":

- **Principio de precio de adquisición:** Que busca contabilizar los bienes y derechos por su precio de adquisición o de coste de producción. Aunque el PCE en su texto no hace alusión en él, se observa que este principio se aplica de forma implícita en la valoración de las existencias y de inmovilizados a precio de adquisición (compra) a su coste (por los bienes producidos por la propia empresa).
- **Principio del registro,** en el que se obliga que los hechos contables sean contabilizados cuando nazcan los derechos u obligaciones que originaron los mismos. Aunque este principio no se incluye en el PCE, los hechos señalados se registran efectivamente de la manera ahora mencionada.
- **Principio de devengo,** en el que los gastos e ingresos imputados deberán hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios, con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria o financiera. Este principio no está descrito en el texto del PCE, pero observado en Angola, en el ámbito de los negocios.

- **Principio de empresa en funcionamiento:** en el que se presume que la empresa continuará sus actividades con duración ilimitada. Es decir, se excluye la aplicación de los principios contables en caso de liquidación y cesión total o parcial del patrimonio. También este principio está siendo observado en Angola.

- **Principio de correlación de ingresos y gastos:** El beneficio de un período se determinará por la diferencia entre los ingresos y gastos de dicho período realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios o quebrantes no relacionados específicamente con la actividad principal de la empresa. También este principio a pesar de no constar en el texto del PCE, está siendo aplicado de forma implícita cuando observamos que las cuentas de las clases 6 **Gastos por naturaleza** y 7 **Ingresos por naturaleza** se trasladan en las cuentas de la clase 8 Resultados financieros. El saldo resultante de la diferencia entre ambas magnitudes nos llevará a una pérdida (saldo deudor) ó beneficio (saldo acreedor).

- **Principio de afectación de la transacción** más conocido por **principio de no compensación**, que prohíbe cualquiera forma de compensación de elementos de activo y pasivo de una parte, y los gastos e ingresos que integran la Cuenta de pérdidas y ganancias establecidas en los modelos de los estados contables por otra parte, ya que tal compensación distorsionaría la información contable suministrada. Deberán valorar separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

- **Principio de uniformidad o de continuidad**, según el cual deberá mantenerse *uniforme los criterios contables empleados en ejercicios sucesivos*. Además proponemos que cualquier modificación hecha sea señalada en la memoria poniendo de manifiesto la incidencia cualitativa de dicha variación sobre las cuentas anuales. Este principio está observado y cumplido en el país, por lo que sugerimos su inclusión en el PCE. La incorporación de este principio sería muy importante en la elaboración de la información contable pues puede evitarse que el resultado de la empresa, dependa de la voluntad de quién elabora la misma.

- **Principio de prudencia**, según el cual, la contabilización de los beneficios se realizará al cierre de cuentas y las pérdidas y otras situaciones similares deberán contabilizarse tan pronto como sean identificadas.

- **Principio de importancia relativa**, en el que se admita la no aplicación de algún principio, cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la valoración que tal hecho produzca irrelevante de modo que, el mismo no altera las cuentas anuales como expresión de la imagen.

- **Principio de identidad**, que permite que el establecimiento del balance de apertura del ejercicio corresponde al cierre del anterior. El modelo del balance del PCE presentado con anterioridad por coincidencia está inspirado en este principio.

C) CUADRO DE CUENTAS

Para el cuadro de cuentas proponemos las dos siguientes opciones:

CUADRO Nº 34		
PROPUESTAS SOBRE EL MODELO DE CUADRO CONTABLE		
NATURALEZA DE CUENTAS	PRIMERA OPCIÓN MODELO PORTUGUÉS (1977)	SEGUNDA OPCIÓN MODELO OCAM (1970)
CUENTAS DE ORDEN		0. Cuentas de orden
CUENTAS DE BALANCE	1. Medios monetarios 2. Terceros 3. Existencias 4. Inmovilizados 5. Fondos Propios	1. Cuentas de capitales permanentes 2. Cuentas de valores inmovilizados 3. Cuentas de existencias 4. Cuentas de terceros y de regularización 5. Cuentas financieras
CUENTAS DE GESTIÓN	6. Gastos por naturaleza 7. Ingresos por naturaleza	6. Cargas por naturaleza 7. Productos por naturaleza
CUENTAS DE RESULTADOS	8. Resultados financieros	8. Saldos característicos de gestión

Fuente: Elaboración propia.

En el cuadro observado hemos propuesto dos alternativas distintas de cuadro de cuentas:

- La primera propone la continuidad del modelo del POC portugués.

- *La segunda consiste en optar por la estructura de ordenación de cuentas según el Plan OCAM.*

Vamos a analizar las ventajas e inconvenientes que presentan cada uno de los modelos mencionados a continuación:

El mantenimiento de la estructura del POC portugués conducirá a las siguientes ventajas:

- Constituye una herencia colonial e incrementaría los lazos culturales entre la antigua metrópoli y otros países de la ex-colonia portuguesa, como Mozambique, Santo Tomé y Príncipe y Cabo Verde.
- La atención al Plan OCAM podrá hacerse en algunas modificaciones consideradas más relevantes con menos gastos de adaptación.
- Reconocimiento de los trabajos de normalización realizados con anterioridad.

Como inconveniente destacamos:

- El mantenimiento de diversos modelos dentro del área de influencia latino-francesa.

En cambio la utilización de la estructura del Plan OCAM tendrá como ventajas:

- La estructura del PCE estará armonizada con la del Plan OCAM.
- Consolidará el posicionamiento de Angola en el área de influencia latino-francesa.
- Facilidad en la comparabilidad de la información suministrada en las empresas angoleñas con la de otros países africanos del área.

Como desventajas:

- Gastos elevados para las nuevas tareas de la normalización.
- Edición del nuevo plan y cambio de todos los manuales de contabilidad vigentes en el país.

Si nos apartamos de las posibles matizaciones de índole política, nos parece más razonable en la situación actual optar por unas modificaciones sobre la base de un plan contable ordenado y estructurado al estilo portugués. Esta opción, no cabe duda, puede ser objeto de críticas.

D) INSTRUCCIONES SOBRE LOS MOVIMIENTOS CONTABLES

En este apartado se pretende establecer las definiciones, articulación y valoración de alguna de las cuentas más relevantes incluidas en el cuadro contable cuyos principales cambios responden a los siguientes criterios generales:

C₁) Primera opción: Continuidad de la estructura del POC portugués

- Por los motivos ya mencionados la clase 9 Contabilidad analítica ha sido excluida del plan.
- En líneas generales aunque su estructura se conforma con la del cuadro de cuentas del PCE, intentamos introducir en algunos casos, cambios en el contenido de las clases de cuentas, limitándonos a establecer nuevas cuentas (por ejemplo, clientes de dudoso cobro, deudores de dudoso cobro...), modificar alguna de las existentes e introducir otras por imperativo y las exigencias del nuevo entorno de negocios. A pesar de lo cual su contenido no se diferencia sensiblemente al del PCE.

- Hemos tratado de identificar un buen número de movimientos contables, algunos de ellos responden a opciones personales basadas en la experiencia que son en todo caso discutibles.
- Las cuentas excluidas serán indicadas después del cuadro propuesto justificando así los motivos que originaron su supresión.

En base a lo mencionado proponemos el siguiente cuadro de cuentas para el PCE.

CUADRO DE CUENTAS

Clase 1 Medios Monetarios

10 Caja

101 Caja A

102 Caja B

11 Depósitos en Bancos, c/vistas

111 Depósitos en Bancos, c/vistas A

112 Depósitos en Bancos, c/vistas B

12 Depósitos a corto plazo

121 Depósitos a corto plazo, banco A

122 Depósitos a corto plazo, banco B

13 Otros Medios Monetarios y documentos de valores

Clase 2 Terceros

20 Proveedores

201 Proveedores nacionales

202 Proveedores extranjeros

203 Proveedores, letras y otros títulos a pagar

204 Embalajes y envases a devolver a proveedores

205 Anticipos a proveedores

21 Clientes

211 Clientes nacionales

212 Clientes extranjeros

213 Clientes, letras y otros títulos a cobrar

214 Clientes, letras y otros títulos descontados

215 Clientes de dudoso cobre

216 Embalajes y envases a devolver por clientes

217 Anticipos de clientes

, 22 Ajuste por periodificación ;

221 Gastos anticipados

23 Deudores y acreedores diversos

231 Acreedores diversos

2311 Acreedores por prestación de servicios

2312 Acreedores, títulos a pagar

2313 Otros acreedores

232 Deudores diversos

2321 Deudores

570

2322 Deudores, letras y otros títulos a cobrar

2323 Deudores de dudoso cobro

2324 Otros deudores

24 Socios y accionistas

241 Socios y accionistas, cuenta de suscripción

242 Socios y accionistas, cuenta de beneficios

243 Socios y accionistas, cuenta de anticipos sobre beneficios

244 Socios y accionistas, cuenta corriente

25 Sueldos y salarios a pagar

251 Anticipos de remuneraciones

252 Remuneraciones a pagar al personal

26 Participaciones financieras del Estado

261 Participaciones financieras del Estado, cuenta de suscripción

262 Participaciones financieras del Estado, cuenta de beneficios

263 Participaciones financieras del Estado, cuenta de anticipos sobre
beneficios

27 Estado y Otras Entidades públicas

271 Impuesto sobre beneficios

272 Impuesto sobre producción y consumo

273 Impuesto sobre rendimiento de trabajo

274 Impuesto de circulación

275 Otras impuestos

276 Donaciones

277 Subsidios de precios

28 Préstamos recibidos

281 Deudas bancarias

2811 Deudas bancarias a corto plazo

2812 Deudas bancarias a medio plazo

2813 Deudas bancarias a largo plazo

282 Otras deudas bancarias

29 Préstamos concedidos

291 Préstamos concedidos a corto plazo

292 Préstamos concedidos a medio plazo

293 Préstamos concedidos a largo plazo

CLASE 3 Existencias

30 Compras

301 Compras de mercaderías

302 Compras de materias primas y materiales

3021 Compras de materias primas básicas

3022 Compras de materias suplementarias

3023 Compras de embalajes y envases de consumo

3024 Combustibles y lubricantes

3025 Accesorios y repuestos

3026 Otros aprovisionamientos

303 Devoluciones de compras

3031 Devoluciones de compras de mercaderías

3032 Devoluciones de compras de materias primas y materiales

304 "Rappels" por compras

3041 "Rappels" por compras de mercaderías

3042 "Rappels" por compras de materias primas y materiales

31 Mercaderías

311 Mercaderías A

312 Mercaderías B

318 Mercaderías en tránsito

319 Mercaderías, envases y embalajes

32 Productos en curso

321 Productos en curso A

322 Productos en curso B

33 Productos semiterminados

331 Productos semiterminados A

332 Productos semiterminados B

34 Productos terminados

341 Productos terminados A

342 Productos terminados B

35 Subproductos, desperdicios y residuos

351 Subproductos

352 Desperdicios y residuos

36 Materias primas y materiales

361 Materias primas y materiales básicos

- 362 Materias suplementares
- 363 Embalajes y envases de consumo
- 364 Combustibles y lubricantes
- 365 Accesorios y otros repuestos
- 366 Otros aprovisionamientos

Clase 4 Inmovilizados

- 40 Gastos de establecimiento
 - 401 Gatos de constitución
 - 402 Gastos de primer establecimiento
 - 403 Gastos de ampliación de capital
- 41 Inmovilizado inmaterial
 - 411 Propiedad industrial
 - 412 Otro inmovilizado inmaterial
- 42 Inmovilizado material
 - 421 Terrenos y bienes naturales
 - 422 Edificios
 - 423 Instalaciones
 - 424 Equipamiento fabril
 - 425 Mobiliarios y utensilios
 - 426 Medios de transporte
 - 427 Otro inmovilizado material
- 43 Inversiones en curso
 - 431 Obras en curso, edificio

574

432 Obras en curso, construcciones

433 Obras en curso, instalaciones

439 Inmovilizado en curso

44 Inmovilizaciones financieras

441 Inmovilizaciones financieras de rendimiento

442 Otras inversiones financieras

Clase 5 Fondos Propios

50 Capital

501 Capital social, suscripción estatal

502 Capital social, suscripción privada

503 Subvenciones oficiales de capital

504 Capital

51 Reservas

511 Reserva legal

512 Reservas estatutarias

513 Reservas especiales

514 Reservas para inversiones

52 Provisiones

521 Provisiones para inmovilizaciones financieras

522 Provisiones para dudoso cobro

523 Provisiones para pérdida de existencias

575

524 Provisiones para pago de impuesto sobre beneficios

525 Otras provisiones

53 Fondo de amortización

531 Fondo de amortización ordinaria

532 Fondo de amortización extraordinaria

54 Fondo social

541 Fondo social para actividades socioculturales

542 Fondo social para estímulo material

Clase 6 Gastos por Naturaleza

60 Costes de existencias vendidas y consumidas

601 Coste de mercaderías vendidas

602 Costes de materias primas y materiales consumidos

6021 Coste de materias primas básicas

6022 Coste de materias suplementarias

6023 Coste de embalajes y envases de consumo

6024 Coste de combustibles y lubricantes

6025 Coste de accesorios y repuestos

6026 Costes de otros aprovisionamientos

61 Subcontratista (trabajos realizados por otras empresas)

62 Suministros y Servicios de terceros

622 Suministros y Servicios

6221 Agua

6222 Electricidad

6223 Combustibles, lubricantes y otros fluidos

6224 Material de conservación y reparaciones

6225 Herramientas y utensilios de desgaste rápido

(Se recoge el desglose señalado en el PCE)

63 Impuestos y tasas

631 Impuestos aduaneros

632 Impuestos de sello

633 Impuesto sobre transporte

634 Otros impuestos

64 Gastos de personal

641 Sueldos y salarios

642 Seguros a cargo de la empresa

643 Pensiones

644 Transporte de personal

645 Otros gastos de personal

65 Gastos financieros

651 Gastos de servicios bancarios

652 Intereses a pagar

6521 Intereses de deudas a corto plazo

6522 Intereses de deudas a medio plazo

6523 Intereses de deudas a largo plazo.

653 Descuentos sobre venta por pronto pago

654 Diferencias negativas de cambio

577

- 655 Otros gastos financieros
- 66 Amortización del ejercicio
 - 661 Amortizaciones ordinarias
 -
 - 662 Amortizaciones extraordinarias
- 67 Otros gastos
- 68 Gastos extraordinarios

Clase 7 Ingresos por Naturaleza

- 70 Ventas
 - 701 Ventas de mercaderías
 - 702 Ventas de productos terminados
 - 703 Ventas de productos semiterminados
 - 704 Ventas de subproductos y residuos
 - 705 Ventas de embalajes y envases
 - 706 Ventas de otros bienes
 - 707 Prestaciones de servicios
- 71 Ingresos de actividades accesorias
 - 711 Ventas procedentes de actividades accesorias, A
 - 712 Ventas procedentes de actividades accesorias, B
- 72 Devoluciones de ventas y otras asimiladas
 - 721 Devoluciones de ventas de mercaderías
 - 722 Devoluciones de ventas de productos terminados

723 Devoluciones de ventas de productos semiterminados

724 Devoluciones de ventas de subproductos y residuos

725 Devoluciones de ventas de embalajes y envases

726 Devoluciones de ventas de otros bienes

73 "Rappels" sobre ventas

731 "Rappels" sobre ventas de mercaderías

732 "Rappels" sobre ventas de productos terminados

733 "Rappels" sobre ventas de productos semiterminados

734 "Rappels" sobre ventas de subproductos y residuos

735 "Rappels" sobre ventas de embalajes y envases

736 "Rappels" sobre ventas de otros bienes

74 Ingresos financieros

741 Ingresos de créditos a corto plazo

742 Ingresos de créditos a medio plazo

743 Ingresos de créditos a largo plazo

744 Descuentos sobre compras por pronto pago

745 Diferencias positivas de cambio

746 Otros ingresos financieros

75 Otros ingresos

751 Arrendamientos y alquileres

752 "Royalties"

753 Ingresos diversos

76 Ingresos extraordinarios

77 Trabajos realizados por la empresa

CLASE 8 RESULTADOS FINANCIEROS

80 Resultados

801 Resultados de explotación

802 Resultados financieros

803 Resultados extraordinarios

804 Pérdidas y ganancias del ejercicio

805 Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores

En el último cuadro presentado hemos realizado los siguientes cambios:

En la clase 1 "Medios monetarios", hemos propuesto dar una nueva configuración a la cuenta 10.00.00 Caja del PCE que tenía el siguiente desglose:

10.01.01 Caja 1, fondo de caja

10.01.02 Caja 1, cobros en numerario

10.01.03 Caja 1, cobros en cheques

10.01.04 Caja, salarios y otras remuneraciones de trabajo

10.01.05 Caja, sellos y otros documentos de valor

Dicho desglose en nuestra Propuesta Modificadora ha sido suprimido, dado que tenía sentido en la época de la economía planificada donde la estrategia financiera y el control de la tesorería de la empresa estatal eran asumidos por el organismo de la planificación central.

Como puede verse, hemos cambiado igualmente ciertas denominaciones de cuentas contenidas en esta clase.

En la clase 2 "Terceros" hemos ajustado la denominación de unas cuentas introduciendo igualmente unas nuevas. Dentro de los nombres ajustados se destacan:

PCE	Propuesta Modificadora del PCE
20.04.00 Embalajes a devolver a proveedor	204 Embalajes y envases a devolver a proveedores
21.05.00 Embalajes a devolver por clientes	215 Embalajes y envases a devolver por clientes
24.01.00 Pagos anticipados	205 Anticipos a proveedores
24.02.00 Cobros anticipados	216 Anticipos de clientes
25.00.00 Presupuesto General del Estado	27 Estado y otras entidades públicas (Administración pública)

En relación a la clase 3 Existencias hemos dado igualmente una nueva configuración a las cuentas de esta clase, sin cambiar el contenido de las mismas. Hemos introducido en nuestra Propuesta Modificadora del PCE, las cuentas 303 Devoluciones de compras, operaciones antes registradas directamente en las respectivas cuentas objeto de dichas devoluciones (mercaderías, productos terminados...) y 304 "Rappels" por compras (término recogido en el PGC español de 1990) que se define como descuentos que inciden en los clientes que alcanzaron un mayor volumen de pedidos.

En el primer Plan Contable de Angola (1984) no había cuentas similares a las mencionadas en el párrafo anterior porque en un sistema económico socialista, el

tipo de precio con descuento no era utilizado, y sólo se utilizaba el precio uniforme (planificado), normas únicas de producción, único distribuidor (Estado). Ahora en el contexto de la economía de mercado, pensamos que la introducción de estas cuentas sería útil, dado que los descuentos constituye una de las armas utilizadas por los ejecutivos en "marketing" para competir debidamente en un mercado determinado.

Así respecto a la clase 4 Inmovilizado destacamos lo siguiente:

- Hemos cambiado la denominación de la clase 4 Medios fijos en Inmovilizado, siendo este último el más utilizado en la literatura contable.

- Dado que en el PCE las cuentas de esta clase no eran reagrupadas por categoría, hemos pensado ordenarlas de acuerdo con el siguiente criterio:

- a) Inmovilizado inmaterial
- b) Inmovilizado material
- c) Inmovilizado material en curso, e
- d) Inmovilizaciones financieras

- En lo que se refiere a las cuentas (40.01.00) "Gastos de constitución, instalación y expansión" y (40.12.00) "Patente, invenciones, propiedad industrial y otros derechos", hemos aprovechado la experiencia española y preconizando su integración en las siguientes cuentas:

40 Gastos de establecimiento

401 Gastos de constitución

402 Gastos de primer establecimiento

403 Gastos de ampliación de capital

41 Inmovilizado inmaterial

411 Propiedad industrial

412 Otros derechos

Hemos introducido por primera vez la cuenta (421) Terrenos y bienes naturales. Si esta cuenta no constaba en el PNC era porque en el marco de la economía socialista, los terrenos y los recursos naturales eran considerados de propiedad estatal; este hecho viene referido en el art. 9 de la antigua Ley Constitucional de Angola de 1980. En aquel momento, el hecho de que una empresa privada construyera sobre un determinado terreno, no significaba que este era de su propiedad, sino que por el contrario pagaba anualmente un importe al Estado por la ocupación del mismo. De acuerdo con el nuevo texto Constitucional de 1990, esta situación ha cambiado y los terrenos son actualmente vendidos a los particulares y se convierte en propiedad lo que obliga a incorporarlos como una cuenta del inmovilizado material.

En cuanto a la clase 5 que se denomina "Capital social, fondos, reservas y provisiones", hemos hecho un cambio de título para ajustarlo a la denominación de "Fondos propios".

Más adelante podría convenir la discusión doctrinal sobre la formación de la partida Fondos propios.

Por otra, hemos cambiado la denominación de la cuenta (50.00.00) "Fondo de Constitución" en "Subvenciones de capital" o "Capital subvencionado", denominación que consideramos más ajustada para expresar el capital de las empresas estatales que se financia a través de los medios del Estado.

En lo que se refiere a las cuentas de las clases 6 "Gastos por naturaleza", 7 "Ingresos por naturaleza" y 8 "Resultados financieros", aunque hemos cambiado algunas denominaciones, la forma de enfocarlas es idéntica en nuestra Propuesta Modificadora del PCE.

De acuerdo con lo mencionado con anterioridad, en los países pertenecientes al área de influencia latino-francesa suele diferenciarse el plan contable general de los planes contables sectoriales (guías profesionales en Francia y Normas de Adaptación del Plan en España). Así en Angola como parte del mencionado área, hemos pensado excluir las siguientes cuentas de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE":

Clase 2 Terceros:

22.03.00 Deudores y acreedores diversos, compras reguladas de productos agrícolas.

Clase 3 Existencias:

- 33.03.00 Producción no terminada, cultura en curso
- 33.04.00 Producción no terminada, animales en crecimiento
- 37.00.00 Animales de crecimiento y de rendimiento
- 37.01.00 Ganado de trabajo y reproductor en crecimiento
- 37.02.00 Ganado en rendimiento
- 37.03.00 Aves

Clase 4 Medios fijos:

- 40.08.00 Ganado de trabajo y reproductor
- 40.09.00 Medios fijos, plantaciones

Clase 5 Capital social, fondos, reservas y provisiones:

- 51.01.01 Fondo de amortización ordinaria, plantaciones

Clase 6 Gastos por naturaleza:

- 62.01.00 Suministros y servicios, simientes y plantas.
- 67.01.08 Amortizaciones del ejercicio, plantaciones

Clase 7 Ingresos por naturaleza:

70.05.00 Ventas de productos agrícolas

70.06.00 Ventas de productos pecuarios

Es obvio que el objetivo que se busca con esta exclusión, es el de la formulación de los planes contables de carácter sectorial que podrán acoger las cuentas arriba indicadas, tarea por supuesto que se atribuye al DNC.

A continuación analizaremos nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" desde la perspectiva de las "Instrucciones sobre los movimientos contables" :

a) Clase 1 Medios monetarios

Las cuentas caja (101 y 102) recogen medios líquidos existentes en las mismas.

Las cuentas "Depósitos en Bancos, c/vista" (111 y 112) registran los valores depositados en bancos a favor de la empresa en cuentas corrientes a la vista, cuya característica es la disponibilidad inmediata.

En relación a las cuentas 121 "Depósitos a corto plazo, Banco A" y 122 "Depósitos a corto plazo, Banco B" registran saldos a favor de la empresa de

disponibilidad inmediata. Al respecto de las mismas, nos gustaría hacer las siguientes consideraciones:

En el Plan OCAM, las cuentas relacionadas a los depósitos a medio y largo plazo se contabilizan en la clase 2 "Cuentas de valores inmovilizados" con el código 25 "Préstamos y Otros Créditos a largo y medio plazo" que parece evidente por formar parte del inmovilizado financiero.

La última cuenta de esta clase es 13 "Otros Medios monetarios y documentos de valores" que se constituye mediante los saldos de disponibilidad inmediata que aún no estuvieran en poder de bancos.

b) Clase 2 Terceros

El contenido de esta clase se centrará en los derechos o créditos de la empresa derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios frente a terceros. Dicha clase abarcará igualmente las deudas u obligaciones de la empresa derivadas de la adquisición o compra a terceros de bienes o servicios.

Las cuentas (201) Proveedores nacionales y (202) Proveedores extranjeros, son cuentas relacionadas con los suministradores de las mercaderías y de otros bienes de la clase 3 existencias (materias primas, productos terminados y otros aprovisionamientos). También se consideran proveedores a los suministradores de servicios que se utilizan en el proceso productivo.

Las cuentas (201) Proveedores nacionales y (202) Proveedores extranjeros se abonan por el importe de las facturas de compras de bienes (existencias) o de servicios utilizados en el proceso productivo con cargo:

- a las cuentas correspondientes a la subclase (30) Compras. En España por ejemplo éstas corresponden al subgrupo (60) Compras.

- a la cuenta (204) "Embalajes y envases a devolver a proveedores" por la devolución de dichos embalajes y envases.

Dichas cuentas (201 y 202) se cargarán con abono:

- a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios" por los pagos tanto parciales como totales efectuados por la empresa a sus proveedores.

- a la cuenta (203) "Proveedores, cuenta de letras y otros títulos a pagar" cuando se acepta una letra de cambio o se envía un documento a la orden (formalización de la deuda en efectos de giro aceptados).

- a la cuenta (303) "Devoluciones de compras" por las devoluciones de compras efectuadas. En el PGC de España esta cuenta se correspondería a (608) "Devoluciones de Compras" del grupo 6 "Compras y gastos".

- a la cuenta (204) "Embalajes y envases a devolver a proveedores" por los embalajes y envases facturados y devueltos a proveedores.

- a la cuenta (304) "Rappels por compras", por los descuentos concedidos por los proveedores a favor de la empresa.

- a la cuenta (744) "Descuentos sobre compras por pronto pago" por los descuentos concedidos a la empresa por motivo de pronto pago.

En relación a la cuenta (203) "Proveedores, cuenta de letras y otros títulos a pagar", recoge las deudas con proveedores que estén formalizadas en efectos de giro aceptados. Esta cuenta se colocará también en el Pasivo del Balance y le corresponderá el movimiento siguiente:

- se abonará por la aceptación de los efectos, con cargo a cuentas (201) Proveedores nacionales ó (202) Proveedores extranjeros.

- se cargará por el pago de dichos efectos, con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

En lo que se refiere a la cuenta (204) "Embalajes y envases a devolver a proveedores", refleja el importe de los embalajes y envases cargados en factura por proveedores. Su saldo es deudor. En cuanto a su posicionamiento en el balance, se proponen dos alternativas:

- Figurar en el activo del balance tomando parte de la masa patrimonial de las existencias aunque con carácter temporal, o
- Constar en el pasivo del balance minorando la cuenta de proveedores. Este último procedimiento es el utilizado por el PGC español (1990).

Dado que uno de los objetivos que busca la planificación contable es uniformizar los mecanismos de la articulación de cuentas, optamos por la segunda alternativa porque suministra información clara sobre la deuda real con los proveedores y suministradores.

En efecto, el movimiento contable de la cuenta (204) "Embalajes y envases a devolver a proveedores" será como sigue:

a) Se cargará por el importe de los embalajes y envases a la recepción de las mercaderías en ellos contenidos, con abono a cuentas (201) Proveedores nacionales y (202) Proveedores extranjeros.

b) Se abonará en las siguientes circunstancias:

b₁) - Por el importe de embalajes y envases devueltos, con cargo a cuentas (201) Proveedores nacionales y (202) Proveedores extranjeros.

- b₂) - Por el valor correspondiente a embalajes y envases que queda en la empresa con cargo a la cuenta (3023) "Compras de Embalajes y envases de consumo".
- b₃) - El movimiento señalado en b₂) se aplicará igualmente en el caso de pérdidas (extraviados) o deteriorados de los mismos (envases y embalajes).

La cuenta (205) "Anticipos a proveedores", sustituye la cuenta (24.01.00) "Anticipaciones, pagos anticipados" que recoge las entregas realizadas a proveedores, normalmente en efectivo, a cuenta de suministros futuros de los bienes contemplados en la clase 3 existencias.

Esta cuenta figurará en el activo del balance y su movimiento será:

- Se cargará al pagar los anticipos sobre pedidos hechos a los proveedores en efectivo, con abono a las cuentas de la clase 1 Medios monetarios".
- Se abonará con cargo a las cuentas (301) "Compras de mercaderías" y (302) "Compras de materias primas y materiales" por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidas de los proveedores.

En relación a las cuentas de clientes conviene, señalar que tienen tal consideración los compradores de mercaderías o de otros bienes de la Clase 3

Existencias que la empresa vende, así como los servicios que constituyen las actividades principales de la empresa.

Las cuentas (211) Clientes nacionales y (212) Clientes extranjeros figurarán en el activo del balance. Su movimiento contable es:

a) Se cargará por las siguientes circunstancias:

- Por las ventas realizadas a crédito, con abono a distintas cuentas de la subclase (70) Ventas.
- Por los embalajes y envases facturados a los clientes y sujetos a la devolución, con abono a la cuenta (216) "Embalajes y envases a devolver por clientes".

b) Se abonará en concepto de:

- Cobro parcial o total de las deudas de los clientes, con cargo a cuentas de la Clase 1 Medios monetarios.
- Aceptación por parte de clientes, de efectos de giro aceptados, con cargo a la cuenta (213) "Clientes, letras y otros títulos a cobrar".

- "Rappels" concedidos a clientes, con cargo a las cuentas de la subclase (73) "Rappels sobre ventas".

- Por las devoluciones de venta, con cargo a cuentas de la subclase (72) "Devoluciones de ventas y otras asimiladas".

- Por las devoluciones de los envases facturados, con cargo a la (216) "Embalajes y envases a devolver por clientes".

- Por los descuentos por pronto pago concedidos, a favor de clientes estén incluidos o no en la factura, con cargo a cuenta (653) "Descuentos sobre ventas por pronto pago".

- ➔ Por el registro o clasificación de cliente como cliente de dudoso cobro, con cargo a cuenta (215) "Clientes de dudoso cobro".

La cuenta de activo (213) "Clientes, letras y otros títulos a cobrar" sirve para contabilizar la formalización de los créditos con clientes, en efectos de giro aceptados.

- Se cargará al aceptar los clientes una letra de cambio o un documento a la orden o la aceptación de los efectos, con abono, a la cuenta (211) Clientes nacionales y (212) Clientes extranjeros.

- Se abonará en la siguiente circunstancia :

— Por el cobro de efectos, con cargo a cuentas de la Clase 1 Medios Monetarios.

La cuenta (214) "Clientes, letras y cuenta de otros títulos descontados" recoge los derechos de cobro a favor de la empresa mediante letras de cambio u otros documentos similares remitidos a los bancos para su negociación.

La cuenta (215) "Clientes de dudoso cobro" que se introduce por primera vez, nunca había sido utilizada en la contabilidad de las empresas angoleñas. Se cargará directamente la cuenta 80.02.07 "Pérdidas y ganancias extraordinarias, créditos incobrables" al cierre del ejercicio, con abono a cuenta (21.00.00) Clientes.

Con la terminología propuesta, las anotaciones contables quedarían como sigue: -

a)

(211) Clientes nacionales	100
a (701) Ventas de mercaderías	100
Por las ventas a crédito	

b)

(215) Clientes de dudoso cobro	100
a (211) Clientes nacionales	100

Por la clasificación de dudoso cobro

c)

(101) Caja A	100
a (215) Clientes de dudoso cobro	100

Por el pago por parte del cliente dudoso

d)

(83) Pérdidas y ganancias extraordinarias	100
a (215) Clientes de dudoso cobro	100

Por la insolvencia definitiva del cliente

En definitiva, la cuenta de activo (215) "Clientes de dudoso cobro", se cargará por el importe de los saldos considerados como de dudoso cobro, con abono, a las cuentas (211) y (212) Clientes nacionales y extranjeros respectivamente. Se abonará por el importe de las insolvencias definitivas, con cargo a cuenta (803) "Resultados extraordinarios" o por el cobro total o parcial del saldo, por el importe cobrado con cargo a cuentas de la Clase 1 "Medios monetarios".

La cuenta (216) "Embalajes y envases a devolver por clientes" contempla el importe de los embalajes y envases retornables que se haya cargado en la factura de clientes. Esta cuenta presenta un saldo acreedor y podrá figurar tanto en el pasivo como en el activo del balance, éste último con signo negativo.

El movimiento contable de esta cuenta sería:

a) Se cargará:

- Por los embalajes y envases devueltos, con abono a cuenta (211) Clientes nacionales y (212) Clientes extranjeros.

- Cuando el cliente manifiesta su intención de quedar con ellos o transcurrido el período de su devolución, con abono a la cuenta (705) "Ventas de embalajes y envases".

b) Se abonará: En el acto del envío de mercaderías por el importe facturado correspondiente a embalajes y envases retornables, con cargo a la cuenta (211) Clientes nacionales y (212) Clientes extranjeros.

Optamos por su configuración en el activo del balance minorando las cuentas 211 ó 212 por la razón antes mencionada.

La cuenta (217) "Anticipos de clientes" sustituirá a la cuenta (24.02.00) "Cobros anticipados".

La cuenta (221) "Gastos anticipados" en el PCE denominada "Gastos a repartir en períodos futuros" seguirá contabilizándose en la forma prevista en el PCE.

En relación a la cuenta (22.00.00) "Deudores y acreedores diversos" hemos propuesto convertirla en subclase (22) "Deudores y acreedores diversos" contemplando las siguientes cuentas:

231 Acreedores diversos

2311 Acreedores por prestación de servicios

2312 Acreedores, títulos a pagar

2323 Otros acreedores

232 Deudores diversos

2321 Deudores

2322 Deudores, letras y otros títulos a cobrar

2323 Deudores de dudoso cobro

2324 Otros deudores

La mencionada cuenta (22.00.00) "Deudores y acreedores" en el PCE recoge en cuenta única las deudas con suministradores de servicios que no tienen condición estricta de proveedores en el "haber" y los créditos con compradores de

servicios sin carácter estricto de clientes y otros deudores similares que se incluyen en el "debe" de la misma. En nuestra opinión esto introduce problemas de cara al análisis de la gestión empresarial en base a los estados contables, por lo que hemos optado por la separación de ambas cuentas.

La mencionada situación es similar en el Plan OCAM donde se contabilizan los hechos antes mencionados en la cuenta 46 "Acreedores y deudores diversos". En contraposición, en el PGC español (1990), esta cuenta se distribuye en los subgrupos 41 Acreedores varios y 44 Deudores varios. Como se puede ver, hemos considerado esta distinción de forma muy interesante por lo cual hemos optado por integrarlas en nuestra propuesta en las dos cuentas antes mencionadas (231 y 232).

En efecto, esta situación permitiría a la empresa determinar el saldo concreto de sus deudores ante la empresa y del saldo de la empresa ante las obligaciones o deudas de ésta con sus suministradores de servicios evitando la destrucción de valiosa información.

Vamos a comentar algunos aspectos relacionados con las mismas, a continuación:

La cuenta (2311) "Acreedores por prestación de servicios", como su nombre indica son suministradores de los servicios incluidos en las distintas cuentas de la subclase (61) suministros y servicios.

Respecto a su movimiento:

- Se abonará por los servicios adquiridos, con cargo a las cuentas de servicios y suministros.
- Se cargará por el pago total o parcial de la deuda, con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios. De igual manera se cargará por la aceptación de efectos a cargo de la empresa, con abono a la cuenta (2312) "Acreedores, títulos a pagar".

La cuenta (2311) "Acreedores por prestación de servicios" se colocará en el pasivo del balance.

En lo que se refiere a la cuenta (2312) "Acreedores, títulos a pagar", nos limitamos a mencionar lo siguiente: Su movimiento contable es similar al de la cuenta (203) Proveedores, letras y otros títulos a pagar" y figurará en el pasivo del balance.

La cuenta (2313) "Otros acreedores" tratará la contabilización de los acreedores no contemplados en las dos cuentas mencionadas con anterioridad.

En contraposición, la cuenta (2321) "Deudores" contempla los créditos con compradores de servicios que no se encuadran en la cuenta de clientes. Esta cuenta figurará en el activo del balance y su movimiento es como sigue:

- Se cargará por la prestación de servicios, con abono a la cuenta 753 "Ingresos diversos".

- Se abonará en las siguientes circunstancias:

a) En el caso que se formalice el crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta (2322) "Deudores, letras y otros títulos a cobrar".

b) Por el pago total o parcial de estas deudas con cargo a una de las cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

c) Por su calificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta (2323) "Deudores de dudoso cobro".

Esta cuenta pertenecerá al activo del balance.

En la misma línea, el movimiento de las cuentas (2322) "Deudores, letras y otros títulos a cobrar", (2323) "Deudores de dudoso cobro", es similar al explicado para las cuentas (214) "Clientes, letras y otros títulos a cobrar" y (215) "Clientes de dudoso cobro".

La cuenta (2324) "Otros deudores" contabilizará créditos distintos de los reflejados en la cuenta (2321) "Deudores".

En efecto, las cuentas (2322) "Deudores, letras y otros títulos a cobrar" (2323) "Deudores de dudoso cobro" y (2324) "Otros deudores" figurarán en el activo del balance.

No creemos necesario ocuparnos del desarrollo de las subclases (24) "Socios y accionistas" y (26) "Participaciones financieras del Estado" pues coincide con lo previsto en el PCE.

En relación a la cuenta (23.00.00) "Salarios a pagar" del PCE, hemos creído conveniente transformarla en la subclase 25 "Sueldos y salarios a pagar" que presenta las dos siguientes cuentas:

251 Anticipos de remuneraciones y

252 Remuneraciones a pagar

Ambas cuentas presentan los siguientes rasgos:

La cuenta (251) "Anticipos de remuneraciones", es una cuenta que figurará en el activo del balance de la empresa y se contabilizará como sigue:

- Se cargará al entregar los anticipos a los trabajadores, con abono a las cuentas de la clase 1 Medios monetarios.

- Se abonará al cancelar o compensar los anticipos mediante el devengo de salarios y sueldos, con cargo a la cuenta 641 "Sueldos y salarios".

Por otro lado, la cuenta (252) "Remuneraciones a pagar al personal", refleja las deudas con el personal devengadas y no pagadas. Esta cuenta figurará en el pasivo del balance y su movimiento es como sigue:

- Se cargará al pagar las remuneraciones con abono a cuentas de la Clase 1 "Medios monetarios" .
- Se abonará por el devengo de las remuneraciones, con cargo a la cuenta (641) "Sueldos y salarios".

Como ya mencionamos, en relación a la cuenta (25.00.00) "Presupuesto General del Estado " del PCE, realizamos un ligero cambio al modificar este nombre en "Estado y Entidades públicas" y aparece como subclase de las cuentas incluidas en la cuenta 25.00.00. La forma de su contabilización continúa vigente en nuestra Propuesta (ver apartado anterior de este capítulo).

Queremos subrayar que la razón del cambio de la denominación surge para evitar cualquier confusión terminológica que pueda surgir entre el "Presupuesto General del Estado" que presenta un conjunto de ingresos y gastos públicos de un país y la cuenta que con la misma designación en el PCE donde aparezca como cuenta para registrar las diferentes entregas efectuadas por la empresa al Estado

y viceversa. Es el caso, por ejemplo, de los impuestos y diversas retenciones al Estado y de las donaciones y subvenciones de precios recibidos del Estado.

La cuenta (2811) "Deudas bancarias a corto plazo" registra los préstamos recibidos a través de instituciones bancarias, con vencimiento no superior a doce meses, un plazo idéntico al caso de España. Esta cuenta figurará en el pasivo del balance y su movimiento es como sigue:

- Se abonará por las cantidades obtenidas con cargo a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios". Se abonará igualmente por el importe de los préstamos bancarios recibidos a medio plazo cuando alcanza el plazo de amortización de un año al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta (2812) "Deudas bancarias a medio plazo".
- Se cargará por la cancelación total o parcial de dicho préstamo, con abono a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios".

La cuenta (2812) "Deudas bancarias a medio plazo" se define como la cuenta antes mencionada y sólo se diferencia por el plazo cuyo vencimiento es superior a un año hasta alcanzar tres años. Esta cuenta figurará en el pasivo y tiene movimiento similar al de la cuenta anterior. Cuando el plazo de amortización del crédito a largo plazo alcanza el de medio plazo, se abonará ésta con cargo a la cuenta (2813) "Deudas bancarias a largo plazo".

El mecanismo de contabilización de la cuenta (2813) "Deudas bancarias recibidas a largo plazo" es el mismo que el de las cuentas 2811 y 2812, aunque su plazo es superior a los tres años.

En relación con las cuentas de la subclase (29) "Préstamos concedidos", se aplicará un movimiento contrario a lo observado en las Cuentas 2811, 2812 y 2813. Es decir, son préstamos otorgados a terceros, según el vencimiento mencionado con anterioridad y figurarán en el activo del balance.

A fin de superar algunas insuficiencias identificadas en la clase 2 (Terceros) del PCE, sugerimos que los hechos contables relacionados con crédito al personal, crédito por enajenación de inmovilizado y otros conceptos similares de créditos sean contabilizados directamente de la subclase 29 "Préstamos concedidos" (según su plazo de vencimiento) admitiendo la posibilidad de abrir una cuenta específica de cinco cifras para cada uno de los casos ahora mencionados.

Además conviene resaltar que, el crédito personal aquí indicado tiene un concepto diferente al señalado en la cuenta (251) "Anticipos de remuneraciones". El primero se refiere a créditos concedidos al personal por la empresa fuera del ámbito de su remuneración, mientras que el segundo se refiere a las remuneraciones mensuales del trabajador.

c) Clase 3 Existencias

En primer lugar, hay que recordar que esta clase presenta idéntica denominación y concepción que el PCE, es decir, se admite la utilización de las tres cuentas siguientes para la contabilización de las mercaderías:

- Compras (Clase 3) para la adquisición de bienes como existencias y otros bienes similares o servicios.
- Ventas (Clase 7) para la contabilización de la ventas de los bienes o servicios por la empresa, y
- Mercaderías que recogerán los saldos de las clases precedentes (compras y ventas) al cierre del ejercicio.

Así, comparando el cuadro de cuentas de existencias del PCN y el del PCE se constata que:

- Se ha previsto una nueva forma de ordenar o reagrupar los elementos de esta clase sin que su contenido o concepción sea modificada. Como se puede observar, hemos de cambiar algunas denominaciones de cuentas como por ejemplo, "Producción no terminada" por "Productos en curso", y "Productos semiterminados", "Producción terminada" por "Productos terminados".

- La diferencia más notable es la introducción en esta clase de las cuentas relacionadas con las devoluciones de bienes y otras similares que analizaremos a continuación.

Las cuentas (301) "Compras de mercaderías" y (302) "Compras de materias primas y materiales" y sus respectivas subcuentas (de 3021 a 3026), se contabilizarán como sigue:

- Se cargarán por el importe de las compras de bienes como mercaderías; materias primas y diversos aprovisionamientos con abono a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios" o con abono a las cuentas (201) y (202) Proveedores nacionales y extranjeros respectivamente.
- Se abonarán por el traspaso del saldo al final de ejercicio a cuentas de la (Subclase 31) "Mercaderías", y (36) "Materias primas y materiales".

Para determinar el importe a contabilizar en el "debe" de las cuentas de compras (Subclase 30) se tendrá en cuenta el importe de la factura más todos los gastos de las compras, incluidos los transportes e impuestos. Los descuentos incluidos en la factura, que no sean por pronto pago se considerarán como importe deducible de la compra. Esta forma de proceder es consecuencia de la aplicación del Principio del precio de adquisición.

Así, aprovechando la experiencia española, hemos pensado crear la cuenta (303) "Devoluciones de compras" destinada a registrar las remesas devueltas a proveedores, por incumplimiento de las condiciones del pedido (mala calidad de productos, los expedidos fuera de plazo...).

El movimiento contable de esta cuenta es como sigue:

- Se abonará por el importe de las compras devueltas o por el importe de los descuentos obtenidos por defecto de calidad o incumplimiento de las condiciones del pedido, con cargo a cuentas de proveedores (201) ó (202) o a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios".
- Se cargará por el traspaso del saldo de esta al final del ejercicio con abono a las cuentas (301) "Compras de mercaderías" ó (302) "Compras de materias primas y materiales" (en el PGC español sería con abono con la cuenta 129 "Pérdidas y ganancias").

Como se puede ver, hemos optado por el traspaso del saldo de la cuenta "Devoluciones de compras" al cierre del ejercicio a las cuentas correspondientes de (subclase 30) compras, para permitir la determinación del saldo neto de las compras realizadas.

En relación a la cuenta (304) "Rappels por compras", hay que mencionar que ésta constituye un descuento concedido por haber superado un determinado

volumen de compras, un número de pedidos, o superar una cuantía en unidades monetarias prefijadas.

Esta cuenta se contabilizará como sigue:

- Se abonará por los descuentos concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas de la clase (2) proveedores.
- Se cargará, por el saldo al cierre del ejercicio a la cuenta (801) "Resultados de explotación" (operacionales).

De su funcionamiento se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El saldo acreedor de la cuenta (303) "Devoluciones de compras" se cancelará al cierre del ejercicio con abono a la cuenta (301) "Compras de mercaderías". Con este procedimiento el saldo deudor de la cuenta 301 indicará el importe neto de las compras realizadas.
- El saldo acreedor de la cuenta (3041) "Rappels" por compras de mercaderías se traspasará al cierre del ejercicio con abono a la cuenta de Resultados (Clase 8) donde figurará como parte integrante de Resultados de explotación de la empresa.

Nótese que con esta forma de actuar se consideran las devoluciones como cuentas correctoras de las compras, mientras que los descuentos por volumen de operación constituyen auténtico ingreso de la explotación.

Las cuentas (311) Mercaderías A (312) Mercaderías B registrarán los bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación.

Estas cuentas no tienen movimiento durante el ejercicio, pero al final del año se realizarán dos asientos de traspaso de las cuentas de Compras y Ventas respectivamente.

En base a lo expuesto el movimiento de las cuentas de Mercaderías mencionadas será:

- Se cargará al cierre del ejercicio por el saldo de cuentas de compras, con abono a la cuenta (301) "Compras de mercaderías" valoradas al Precio de adquisición.
- Se abonará al cierre del ejercicio por el importe de las ventas totales también realizadas al precio de adquisición, con cargo a cuentas (701) "Ventas de mercaderías".

La cuenta Mercaderías figurarán en el activo del balance.

El movimiento contable de la cuenta (318) "Mercaderías en tránsito", reflejará el valor de las mercancías adquiridas pero aún no recibidas en el almacén de la empresa.

La cuenta (319) "Mercaderías, envases y embalajes" servirá para registrar los embalajes irrecuperables destinados a resguardar los productos que han de transportarse. Los envases son recipientes que contienen los productos normalmente vendidos junto con ellos. Esta cuenta figurará en el activo y su movimiento es similar al expresado en la cuenta (311) y (312) Mercaderías A y B respectivamente.

La subclase (32) "Productos en curso" recogerán los productos que se encuentran en fase de transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no se han registrado en las cuentas de las subclases (35) "Subproductos, desperdicios y residuos". Estas cuentas figurarán en el activo del balance en el cierre del ejercicio y su movimiento es similar al expresado para la subclase (31) "Mercaderías".

Las cuentas de la subclase (33) "Productos semiterminados" recogerán los fabricados por la empresa, que no están aún listos para su venta hasta que no alcance una fase posterior de transformación. Estas cuentas figurarán en el activo del balance y su movimiento será análogo al antes expresado para otras cuentas de existencias.

En lo que se refiere a las cuentas de la subclase (34) "Productos terminados" podemos referir lo siguiente:

Son fabricados por la empresa habiendo alcanzado la última fase de su elaboración, destinándose al consumo final. Figurarán en el activo del balance y tienen un movimiento contable idéntico al señalado para las cuentas "Mercaderías", "Productos en curso" y "Productos semiterminados".

En relación a las cuentas (351) "Subproductos" y (352) "Desperdicios y residuos", proponemos lo siguiente:

Como sus nombres indican, los Subproductos constituyen producción accesoria de la fabricación principal, es decir, los subproductos suelen pasar por algún proceso productivo después de su separación del producto principal y podrán ser vendidos. En cambio, los residuos y desperdicios pueden ser enajenados tal y como salen del proceso productivo o con modificaciones poco significativas. Algunas veces ello resulta imposible ocasionando costes de eliminación. La contabilización de estas cuentas es similar a la del resto de las existencias mencionadas con anterioridad.

Las cuentas relacionadas en la subclase 36 "Materias primas y materiales" se constituyen por elementos destinados a formar parte de los productos fabricados. Incorporan igualmente otros elementos como materias suplementarias, combustibles y lubricantes, repuestos y otros aprovisionamientos. La

contabilización de esta cuenta se corresponde con la del resto de las existencias antes mencionadas.

d) Clase 4 Inmovilizados

En epígrafes anteriores hemos propuesto cambiar el nombre de "medios fijos" por inmovilizado por ser éste último más utilizado en la literatura contable, en concreto en diversos planes contables, como por ejemplo en el de la OCAM España, y Francia...

El inmovilizado o activo fijo son los elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera a la empresa, es decir, no se destinan a la venta y exceden el espacio temporal de un ejercicio económico.

, Hemos clasificado estas inmovilizaciones en las siguientes categorías:

- Gastos de establecimiento
- Inmovilizado inmaterial
- Inmovilizado material
- Inmovilizado en curso
- Inmovilizaciones financieras

Se consideran "Gastos de establecimiento", (subclase 40) los producidos por la constitución de la empresa, por el inicio o ampliación del proceso productivo. Estos gastos que se imputarán anualmente pertenecerán al activo del balance.

La cuenta (401) "Gastos de constitución" recogerá los gastos que afectan a la operación relacionada con la constitución de la empresa, por ejemplo, notarios, trámites administrativos, organización de contabilidad, publicidad, impresión de diversos documentos. La cuenta (402) "Gastos de ampliación de capital" que recogerá los mismos conceptos, pero cuando estos se produzcan por motivo de una ampliación de capital.

No hay que olvidar que los "Gastos de constitución" son los originados por aquellas actividades de carácter jurídico formal que condicionan el comienzo de la actividad empresarial y cuyo importe no puede imputarse directa o indirectamente a la producción de bienes y servicios.

En cuanto a su contabilización:

La cuenta (401) "Gastos de constitución":

- Se cargará por el importe de gastos destinados a este efecto, con abono a cuentas de clase 1 "Medios monetarios".

- Se abonará por el importe que se imputará anualmente, con cargo a la cuenta 661 "Amortizaciones ordinarias".

El movimiento contable de la cuenta (402) "Gastos de primer establecimiento" es similar al de la cuenta (401) antes mencionada y se refiere a los gastos necesarios para el inicio de la actividad productiva, bien sea en el momento de su establecimiento o por ampliaciones significativas de capacidad. Entre otros se citan: gastos de viaje y estudios previos de carácter económico, publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución del personal.

La cuenta (403) "Gastos de ampliación de capital" tiene un movimiento análogo al expresado para las cuentas 401 y 402.

En un intento de reflejar en el activo, los bienes y derechos propiedad de la empresa que pueden ser objeto de negociación, nos parece muy oportuno tomar lo dispuesto en el plan español respecto a estos gastos, y así las tres cuentas mencionadas se valorarán de acuerdo con lo siguiente:

- Por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan y se amortizarán en el plazo máximo de cinco años.
- Hasta que estos gastos no hayan sido completamente amortizados, estará prohibido cualquier distribución de beneficios, excepto que el importe de las

reservas libres sea como mínimo, igual al de los gastos pendientes de amortización.

En relación al Inmovilizado inmaterial, podemos adelantar lo que sigue a continuación:

Se considera inmovilizado inmaterial, el constituido por los elementos intangibles. A título de ejemplo, se citan: patentes, marcas, nombres comerciales, dibujos industriales y otras manifestaciones similares. Todos ellos estarán incluidos en la cuenta (411) "Propiedad industrial".

Estos elementos están sujetos a depreciación. Es decir, su utilización tiene un límite temporal y deberán amortizarse sistemáticamente en función de su vida útil.

La cuenta de activo (441) "Propiedad industrial" corresponderá al siguiente movimiento:

- Se cargará por la adquisición de la propiedad industrial, con abono a cuentas de la Clase 1 "Medios monetarios" (este movimiento incluye igualmente los gastos de inscripción en el registro).
- Se abonará por la venta de ésta a precio de coste, con cargo a cuentas de "Medios monetarios" (Clase 1).

El principio básico de valoración del Inmovilizado inmaterial sigue siendo el precio de adquisición mencionado en ocasiones anteriores.

En cuanto a la cuenta (442) "Otro inmovilizado inmaterial", contabilizará las situaciones no contempladas en las cuentas antes analizadas y tendrán un movimiento contable similar.

El Inmovilizado material es la parte más importante del activo fijo de la empresa que se constituyen por los bienes tangibles adquiridos o realizados por la propia empresa que se van a utilizar de una manera permanente en el desarrollo de su actividad. Tienen una vida útil superior a un año y no se destinan a la venta. Los repuestos cuyo ciclo de almacenamiento es superior a un año también vienen incluidos en esta categoría del inmovilizado. Todos ellos están sujetos a depreciación, excepto los terrenos.

La cuenta (421) "Terrenos y bienes naturales" recogerá el importe de los solares urbanos, fincas rústicas, terrenos no urbanos, minas...

La cuenta (422) "Edificios" se refiere a las edificaciones permanentes: Edificio comercial, edificio fabril, edificio administrativo y otros similares.

En la cuenta (423) "Instalaciones" tratará de las instalaciones eléctricas, telefónicas, instalaciones deportivas...

616

La cuenta (424) "Equipamiento fabril" comprende las maquinarias, piezas y elementos incluidos en equipo industrial especializado en el proceso productivo.

La cuenta (425) "Mobiliario y utensilios" incluye los muebles, material y equipos de oficina, equipos informáticos, herramientas, moldes, el conjunto de utensilios y elementos de transporte interno utilizado dentro de las factorías o talleres.

En la cuenta (426) "Medios de transporte" figurarán los vehículos de todas clases utilizados para el transporte (aéreo, terrestre, marítimo) de personas, mercaderías o materiales, a excepción de aquellos que se utilicen en el espacio interno de las factorías incluidos en la cuenta (425) "Mobiliarios y utensilios".

Por último la cuenta (427) "Otro inmovilizado material" recogerá cualquier tipo del inmovilizado tangible que no figure expresamente en las cuentas anteriores.

Todas las cuentas del inmovilizado material figurarán en el activo del balance por su precio de adquisición, coste de producción o valor venal.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor, más los gastos adicionales que tengan relación con su puesta en funcionamiento, tales como gastos de explanación y derribo (para terrenos), transporte, aduanas, seguros, instalación, ensayos, pruebas, montaje y otros gastos similares. En el caso de la importación del inmovilizado, el precio de adquisición será el aplicado a tipo

de cambio vigente en la fecha en que los activos fijos se incorporen en el patrimonio.

El coste de producción de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa se obtiene mediante el precio de adquisición de las materias primas añadidos de todos los gastos adicionales. Es decir, de los costes directos y la parte de los costes indirectos imputables a dichos bienes.

Se aplica el valor venal cuando el bien se ha adquirido a título gratuito. Es el precio que se cree estará dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado de conservación y el lugar en el que el mismo se encuentre.

El valor contable, valor en libros, valor residual o valor actual se obtendrá deduciendo del precio de adquisición, coste de producción o valor venal las amortizaciones acumuladas y otras correcciones similares.

En esta misma línea, los costes de renovación, se refieren a la ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.

En el caso de intercambio de elementos del inmovilizado material se presume que el bien recibido será contabilizado por el valor en libros del bien entregado al que se añadirán los gastos adicionales realizados hasta su puesta en funcionamiento.

En la valoración de los bienes del inmovilizado material se podrá igualmente permitir la inclusión en el precio de adquisición o coste de producción, de los intereses de préstamos destinados a financiar la adquisición o construcción de dicho inmovilizado siempre que estos gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento y haya sido girados por el correspondiente préstamo u otra financiación destinada para la adquisición o construcción del inmovilizado material. Esta operación se conoce por el nombre de activación o capitalización de intereses.

De modo general, las cuentas del inmovilizado material se contabilizarán en las siguientes circunstancias

a) se cargarán:

- Por el valor de la aportación (desembolso en inmovilizado material), con abono a cuentas (241) "Socios y accionistas, cuenta de suscripción" ó (261) "Participaciones financieras del Estado, cuenta de suscripción".
- Por el coste de adquisición facturado por terceros, con abono a cuenta (231) "Acreedores diversos".
- Por la adquisición de medios fijos, con abono a cuentas de la Clase 1 "Medios monetarios".

b) se abonarán:

- Por ventas a precio de coste, con cargo a cuentas de "Medios monetarios" (Clase 1).

- Por el importe correspondiente a la pérdida de valor, con cargo a cuenta de la clase 8 Resultados financieros (pérdidas extraordinarias).

En lo que se refiere al inmovilizado en curso, podemos mencionar que esto tiene por objetivo dar a conocer el valor de las inmovilizaciones no terminadas al final de cada ejercicio.

El movimiento contable de estas cuentas será:

a) se cargarán:

- Por la recepción de las obras y trabajos en curso del inmovilizado material correspondiente, con abono a la cuenta (231) "Acreedores diversos"

- Por el importe correspondiente de los trabajos realizados por la propia empresa, al fin de ejercicio, con abono a cuenta de la subclase (77) "Trabajos realizados por la empresa".

b) se abonarán:

- Al finalizar las obras y trabajos, se traspasará el saldo de ésta a la cuenta que corresponda de la subclase (42) Inmovilizado material (edificios, instalaciones...).

Las cuentas del inmovilizado en curso figurarán igualmente en el activo del balance y valoradas según las mismas normas señaladas para el inmovilizado material (precio de adquisición o coste de producción...). La amortización comenzará a aplicarse desde el momento en que este bien concorra en la obtención de ingresos.

La subclase (44) "Inmovilizaciones financieras" se constituye por las siguientes cuentas:

441 Inmovilizaciones financieras de rendimiento

442 Otras inversiones

Antes de referirnos a las características de estas cuentas nos parece interesante destacar en primer lugar que el documento nº 15 AECA reconoce dos tipos principales de inversiones financieras:

- Inversiones financieras de control (cartera de control) compuesta por las participaciones en el capital y los préstamos de tipo financiero hechos a aquellas entidades o empresas en las que se ejerce control o influencia, ya sea ésta de carácter financiero, comercial o de gestión, e

- Inversiones financieras de rentabilidad (cartera de rentabilidad), compuesta por todas aquellas inversiones que se poseen para obtener de ellas rentas periódicas o con el fin de enajenarlas para realizar beneficios derivados de la diferencia entre los precios de compra y venta. Dentro de la cartera de rentabilidad pueden identificarse dos tipos de inversiones distintas, según si su finalidad primordial es la consecución de rentas periódicas en forma de dividendos, intereses, ... o la consecución de plusvalías, mediante su venta en el mercado.

Por su propia esencia, las inversiones de la cartera de control son permanentes, y las de cartera de rentabilidad pueden ser permanentes o temporales, en función del plazo que la empresa espere conservarlas, o del período de tiempo que haya de transcurrir hasta el vencimiento de los activos.

La cuenta (441) "Inmovilizaciones financieras de rendimientos" recogerá las aportaciones cuya tenencia tiene relación con la participación en otras empresas y con la obtención de los réditos derivados de estas inversiones.

Esta cuenta tendrá el siguiente movimiento:

- Se cargará por los fondos entregados a título de préstamos a otras empresas con abono a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios".

- Se abonará por las enajenaciones por la baja en inventario, con cargo a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios".

Esta cuenta figurará en el activo del balance y se valorará de acuerdo con el siguiente criterio:

Por el coste de adquisición de la inversión financiera que es la suma del precio efectivo de compra o suscripción de la misma más todos los gastos adicionales que hayan sido necesarios como por ejemplo, agentes mediadores, impuestos, comisiones...

La diferencia entre el valor de reembolso de una inversión y el precio de adquisición de la misma constituye un ingreso financiero para el inversor, que se contabilizará de acuerdo con el principio del devengo.

El precio o valor de mercado, se refiere al importe que se pueden obtener por la venta de los bienes en un mercado organizado, en condiciones normales.

En el POC portugués de 1977 que heredamos en Angola, emplea el grupo 4 "Inmovilizaciones", y en concreto en el subgrupo 41 "Inversiones financieras" relacionadas con las cuentas de las inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas, obligaciones y títulos de participaciones, así como, títulos de deuda pública. En cuanto los préstamos tanto recibidos como concedidos por la sociedad

(cualquiera que sea su plazo) vienen incluidos en el grupo 2 "terceros"; (29 Empréstitos concedidos). Lo mismo ocurre en el PCE.

La LIE en su art. 13, trata las aplicaciones financieras como aquéllas inversiones en títulos, participaciones y préstamos concedidos a largo plazo a otras empresas. La incorporación de Angola al régimen de economía de mercado ha puesto de manifiesto la necesidad de regular estas inversiones y sus mercados. En este sentido, se ha constituido una comisión con este objetivo aunque aún no se conocen los resultados de sus trabajos.

Asimismo, la LIE (art. 2 y 11) reconocen la posibilidad de asociaciones en participación que exigirían un tipo de inversión especial en un proyecto identificado, aunque como las inversiones en títulos, están aún sin regular.

El sistema de clasificación del Plan OCAM que es muy parecido al aplicado en el PGC español, nos parece más apropiado porque incluye los Recursos propios y recursos ajenos en el mismo grupo. Sin embargo, no hemos podido adoptarlo en este modelo dado que la estructura que actualmente utilizamos ha sido impuesta por Ley y como la normalización contable en un país no debe hacerse al margen de los instrumentos jurídicos vigentes, hemos pensado representar la clase 5 de conformidad con lo que se menciona a continuación.

e) Clase 5 Fondos propios

Como habíamos indicado con anterioridad, la clase 5 "Capital social, fondos, reservas y provisiones" del PCE se llamará por "Fondos propios" dado que esta clase viene constituida por el capital, reservas y otras partes asimiladas a estas, como se consideran, en la realidad angoleña, a las provisiones.

En efecto, los recursos propios también denominados capitales o fondos propios constituyen las fuentes de financiación propias que son recursos financieros que permiten la adquisición de la estructura económica que garantiza la continuidad de la empresa.

Los fondos propios pueden definirse igualmente por diferencia entre el valor de los activos y el de los pasivos exigibles. Tal diferencia recibe el nombre de "neto patrimonial" y surge como sinónimo de los términos mencionados anteriormente.

Del análisis de las cuentas correspondientes a la clase 5 extraemos las siguientes conclusiones.

Las cuentas (501) "Capital social, suscripción estatal" y (502) "Capital social, suscripción privada", serán utilizadas en empresas mixtas para identificar la participación de cada una de las partes mencionadas en el capital social de la empresa. Por el contrario, en las empresas estatales se utilizará la cuenta (503) "Subvenciones oficiales de capital" en sustitución de la cuenta (50.00.00) "Fondo

de Constitución" del PCE y la cuenta (504) "Capital" se destinará en las empresas individuales mencionadas por la LEE.

Las cuentas de pasivo (501) "Capital social, suscripción estatal" y (502) "Capital social, suscripción privada" se contabilizarán de la siguiente manera:

Se abonarán:

- Por el importe suscrito por cada una de las partes intervinientes en la empresa mixta, con cargo a cuentas (241) "Socios y accionistas, cuenta de suscripción" y (261) "Participaciones financieras del estado, cuenta de suscripción".
- Por los resultados positivos incorporados al capital social, con cargo a cuenta de resultados (Clase 8).
- Por la incorporación de reservas en el capital social, con cargo a las correspondientes cuentas de reservas.
- Por absorción de otra empresa.
- Por cualquier operación similar que origine el aumento del capital.

Se cargarán:

- Por la devolución de las aportaciones, con abono a distintas cuentas de los activo aportado.
- Por las pérdidas registradas en el ejercicio, con abono a cuenta de resultados (clase 8).
- Por la transformación de capital en reservas.

En nuestra opinión, y para evitar fraudes en estos primeros pasos de neo-capitalismo, las autoridades angoleñas deberán esforzarse en el régimen que trate las valoraciones de las aportaciones no dinerarias así como las cautelas para comprobar el efectivo desembolso de las aportaciones dinerarias.

La cuenta (503) "Subvenciones oficiales de capital" contabiliza las subvenciones en capital recibidas del estado o de otras entidades públicas para el establecimiento de la empresa estatal, tiene un carácter no reintegrable y forman parte del neto patrimonial. En el PGC español esta cuenta aparece en subgrupo (13) "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" aparte de los recursos propios.

Estas subvenciones se imputarán al resultado del ejercicio en función a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso, de activos no depreciables como terrenos, se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la baja de inventario del mismo o su enajenación.

En el Plan OCAM esta cuenta se incluye igualmente en la Clase 1, en concreto en la cuenta "Capital, fondo de dotación".

La cuenta (503) "Subvenciones oficiales de capital" tiene el siguiente tratamiento contable:

Se abonará:

- Por los medios o subvenciones que el estado entrega a la empresa para su establecimiento, con cargo a distintas cuentas del activo: Medios monetarios (clase 1), Existencias (clase 3), Inmovilizado (clase 4) y otras cuentas similares.

Se cargará:

- Por la disminución de ésta, con abono a las cuentas que originaran dicha reducción.

Ejemplo:

1) El Estado concede a la empresa "A" los siguientes elementos patrimoniales para el comienzo de la actividad comercial:

	628
Maquinarias	400 u.m.
Edificios	600 u.m.
Vehículos	300 u.m.

(422) Edificios	600	
(425) Equipamiento fabril	400	
(427) Medios de transporte	300	
a (503) Subvenciones oficiales de capital		1.300

2) El equipo industrial fue transferido a la empresa "B" por su valor de adquisición:

(503) Subvenciones oficiales de capital	400	
a (425) Equipamiento fabril		400

En este asiento se supone que dicho equipo industrial ha sido transferido en el mismo año de su adquisición, por lo que no se contempla la amortización del mismo.

La cuenta (503) "Subvenciones oficiales de capital" figurará en el pasivo del balance y será valorada por la cuantía de los activos entregados, como ocurre con el resto de cuentas representativas de los fondos propios.

La cuenta (504) "Capital" corresponde a empresas individuales y estará constituida por la diferencia entre el activo y pasivo exigible del negocio.

Así, la cuenta capital se abonará:

- Por el valor de las aportaciones del empresario al comienzo o en el transcurso de la actividad, con cargo a los elementos aportados.
- Por los beneficios del ejercicio que se incorporan en el capital, con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias (clase 8).

Se cargará:

- Por las deducciones de todo tipo
- Por las pérdidas del ejercicio precedente

La cuenta (504) "Capital" se colocará en el pasivo del balance.

En relación a la subclase (51) "Reservas", hemos mantenido todas las cuentas del PCE que son las siguientes:

511 Reserva legal

512 Reservas estatutarias

513 Reservas especiales

514 Reservas para inversiones

La cuenta (511) "Reserva legal" es de carácter general y obligatoria. La legislación angolense prevé detraer para su constitución el 10 por 100 del beneficio hasta que ésta alcance, al menos, el 15 por 100 del capital de la empresa y se contabilizará de la siguiente manera:

- Se abonará por la constitución (dotación) de ésta, con cargo a cuenta "Pérdidas y ganancias" (clase 8).

- Se cargará por la utilización de dichas reservas, con abono a las cuentas que originen su minoración. Está pendiente de regular su empleo, pero parece razonable que sólo se pueda destinar a eliminar pérdidas, para lograr así una garantía adicional de terceros frente a la sociedad.

La cuenta (511) "Reserva legal" figurará en el pasivo del balance.

La cuenta (512) "Reservas estatutarias" se aplica según los estatutos de la empresa. Su movimiento es similar el expresado para la cuenta (511) "Reserva legal".

La cuenta (513) "Reservas especiales" se contabiliza en Angola en las siguientes circunstancias:

a) Donaciones de los bienes (existencias, inmovilizado...) que la empresa recibe fuera del ámbito de las subvenciones estatales.

- Se cargarán las cuentas de existencias (clase 3), del inmovilizado (clase 4)... con abono a cuenta (513) "Reservas especiales".

b) Por las revalorizaciones legales o voluntarias de elementos patrimoniales. El movimiento contable en este caso específico es el mismo que el señalado en el párrafo a).

Como hemos observado, la cuenta (513) "Reservas especiales" es la única cuenta de reservas que no se constituye a partir de las retenciones de beneficios. Esta cuenta figurará en el pasivo del balance.

La cuenta (514) "Reservas para inversiones" sirve para dotar un fondo complementario para las nuevas inversiones. Su constitución se establece de la misma forma que las cuentas de (511) "Reserva legal" y (512) "Reservas estatutarias". Además podrá cargarse por su incorporación en la cuenta de capital.

Para la subclase (52) "Provisiones" se aplica un procedimiento contable diferente al de España aunque la definición de estas provisiones puede coincidir en algunos aspectos cuando dice que constituyen la expresión contable de pérdidas no realizadas, de cobertura de gastos futuros, de cobertura de insolvencias de clientes y otros deudores, y de responsabilidades futuras ciertas o probables. Estas

provisiones de acuerdo con la legislación española vienen divididas en dos grandes categorías: "provisiones para riesgos y gastos" y "provisiones por correcciones valorativas".

Las cuentas de "Provisiones para riesgos y gastos" se caracterizan porque:

- Se abonan con cargo a la cuenta del Grupo 6 que representan el tipo de gasto para el que se dota la provisión y se cargan por la aplicación al pago correspondiente.
- Este tipo de provisiones figuran en el pasivo del balance.

En cambio, las Provisiones por correcciones valorativas se caracterizan porque:

- Se abonan siempre con cargo a cuentas del subgrupo 69 "Dotaciones a las provisiones" y se cargan con abono al subgrupo 79 "Excesos y aplicaciones de provisiones, o a la cuenta que minoran.
- Figuran en el activo del balance, con signo negativo, minorando la cuenta correspondiente.
- Pueden las Provisiones por correcciones valorativas desglosarse a su vez, en dos:

- Provisiones por depreciación
- Provisiones para insolvencias

Aunque el tratamiento contable utilizado en el PGC español nos ha parecido interesante por indicar diferentes categorías de provisiones que afectan a su presentación en el balance, hemos preferido mantener el mecanismo vigente en el PCE por ser lo previsto en la legislación contable angoleña.

Además conviene señalar que las cuentas de Provisiones en el PGC español están distribuidas en los distintos grupos de cuentas del balance (del grupo 1 a 5) según su característica y naturaleza que las identifican con el referido grupo. Lo mismo ocurre con el plan OCAM, POC...

En relación a la subclase (53) "Fondo de amortización", mantenemos las siguientes cuentas:

- 531 Fondo de amortización ordinaria, y
- 532 Fondo de amortización extraordinaria

La cuenta (51.02.00) "Fondo de amortización, amortización normal" del PCE aparecerá con la denominación de (531) "Fondo de amortización ordinaria" por realizarse de forma sistemática y anual. En cambio la cuenta (532) "Amortización extraordinaria" se contabilizará de forma ocasional y en circunstancias especiales, como por ejemplo, la amortización de un inmovilizado adquirido mediante donaciones...

La cuenta (531) "Fondo de amortización ordinaria" podrá desglosarse en las siguientes cuentas:

5311 Fondo de amortización ordinaria, terrenos y bienes naturales

5312 Fondo de amortización ordinaria, edificios

5313 Fondo de amortización ordinaria, construcciones

5314 Fondo de amortización ordinaria, instalaciones

5315 Fondo de amortización ordinaria, equipamiento fabril

5316 Fondo de amortización ordinaria, mobiliarios y utensilios

5317 Fondo de amortización ordinaria, medios de transporte

5318 Fondo de amortización ordinaria, otro inmovilizado material

Todos los elementos del activo fijo, como puede verse, son amortizables. Nuestra particularidad se refiere a los terrenos que tienen normalmente una duración indefinida y, por tanto, no se consideran como depreciables. En el PCE, la amortización de los terrenos se aplica normalmente, en el caso de que se trate de activos fijos agotables (fincas rústicas, canteras, bosques madereros...).

La cuenta (531) "Fondo de amortización ordinaria" es equivalente a las cuentas del subgrupo (28) "Amortización acumulada del inmovilizado" del PGC español donde aparece en el activo del balance minorando la inversión.

En el PCE, esta cuenta figura en el Pasivo del balance. Esta postura nos parece inadecuada porque el proceso financiero de la amortización implica que los

fondos de amortización constituyen una fuente de financiación pero siempre transitoria, pues a largo plazo, se deberán emplear en la renovación del inmovilizado.

El Profesor Rivero Romero al referirse a esta situación dice: "Si careciese de estos recursos financieros la empresa se habría descapitalizado, porque llegaría un momento en que el equipo industrial Inmovilizado causaría baja en su activo y el valor residual obtenido por su venta sería insuficiente para afrontar la compra de otro nuevo" (45).

Por último, la subclase (54) "Fondo social" comprenderá como antes a las dos cuentas siguientes:

(541) Fondo social para actividades socioculturales, y

(542) Fondo social para estímulo material

Las cuentas (541) "Fondo social para actividades socioculturales" y (542) "Fondo social para estímulo material" están constituidas con cargo a la cuenta de Resultados del ejercicio en una proporción que varía entre el 5 y el 15 por 100. La primera se destina para las actividades deportivas, cultural, comedores, etc. En cuanto a la cuenta (542) "Fondo social para estímulo material" se destinará para los premios de los trabajadores. Ambas cuentas se contabilizarán como sigue:

- Se abonarán por el importe destinado a la creación de estos fondos, con cargo a la cuenta "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores".
- Se cargarán por el importe pagado en efectivo con abono a cuentas de "Medios monetarios" (Clase 1).

Las cuentas (541) "Fondo social para actividades socioculturales" y (542) "Fondo para estímulo material" figurarán en el pasivo del balance como parte integrante de los Fondos propios.

Hasta el momento hemos analizado las cuentas de las cinco clases que componen el balance de situación (de la clase 1 a 5) de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE". Vamos seguidamente a extender nuestro estudio con las cuentas llamadas de Gestión (Clases 6 y 7) y de resultados (clase 8).

f) Clase 6 Gastos por naturaleza

Ya hemos indicado con anterioridad que las cuentas de la clase 6 se refieren a los siguientes elementos: costes de existencias vendidas y consumidas (materias primas, materias suplementarias, embalajes y envases, accesorios, otros aprovisionamientos), suministros (agua, electricidad, gas, utensilios de desgaste rápido, lubricantes), servicios (transporte, correos, telex, teléfono), gastos de personal, gastos financieros, etc.

De acuerdo con nuestra "Propuesta modificadora del PCE", estas cuentas fueron clasificadas en las siguientes subclases:

- 60 Costes de existencias vendidas y consumidas
- 61 Subcontratista (trabajos realizados por otras empresas)
- 62 Suministros y servicios de terceros
- 63 Impuestos y tasas
- 64 Gastos de personal
- 65 Gastos financieros
- 66 *Amortización del ejercicio*
- 67 Otros gastos
- 68 Gastos extraordinarios

Pasamos a continuación a examinar alguno de los conceptos de gastos antes mencionados de acuerdo con la clasificación adoptada aunque ésta, en líneas generales no presentan diferencias notables con respecto a lo previsto en el PCE.

Las cuentas de la subclase (60) "Costes de existencias vendidas y consumidas", parten desde los costes de adquisición de las materias primas, hasta el coste final de producción. En lo que se refiere a la cuenta (601) "Coste de mercaderías vendidas" podemos decir que ésta, se forma a partir del precio de la factura de proveedor, más los gastos adicionales de la adquisición de la misma (aduana, transporte...).

- Se cargarán al cierre del ejercicio por el importe del coste de existencias vendidas o consumidas, con abono a cuenta de referidas existencias (clase 3).

- Se abonarán al cierre del ejercicio, con cargo a cuenta de resultados de explotación.

En relación a la cuenta subclase (61) "Trabajos realizados por otras empresas", podemos adelantar lo siguiente, preferimos que sea utilizado el término subcontratista por la siguiente razón; la expresión "Trabajos realizados por otras empresas" resulta en nuestra opinión un tanto vaga, porque una reparación puede ser hecha por otra empresa y, evidentemente, se trata de un trabajo, pero sin embargo, el gasto derivado de ella se contabilizará en la cuenta 6229 "Servicios de terceros, conservación y reparación". Por ello, creemos conveniente precisar que en la cuenta (611) "Trabajos realizados por otras empresas" o "Subcontratista" como pretendemos denominarla, se contabilizarían los trabajos que formando parte del proceso productivo propio, se encargan a otras empresas. Es el caso por ejemplo, de un fabricante de vehículos que dispone un taller propio para parachoques y encarga otros accesorios a un tercero u otra empresa.

Esta cuenta se valorará de acuerdo con el principio del precio de adquisición y con el siguiente movimiento:

- Se cargará por el importe facturado por los trabajos realizados por un tercero, con abono a cuenta de la clase 1 "Medios monetarios" o en la cuenta (231) "Acreedores por prestaciones de servicios".

- Como cualquier otra cuenta de la clase 6, se abonará al cierre del ejercicio, con cargo a cuenta de resultado intermedio (801) "Resultados de explotación" o directamente en la cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio". De las dos alternativas priorizamos la primera que permite un mejor análisis de la gestión empresarial.

"Suministros y servicios de terceros" (subclase 62), recoge los gastos derivados de suministros de diversos factores, y se concretan en: agua, electricidad, gas, combustibles, material corriente de reparación y conservación... y de servicios como transporte, teléfono, telex, correos... remuneraciones a agentes mediadores independientes. Las cuentas de estos suministros y servicios se registrarán cargando éstas, con abono a cuentas de la clase 1 Medios monetarios o una cuenta de acreedores, como por ejemplo, (221) "Acreedores diversos". Se abonarán al cierre del ejercicio con cargo a cuentas de resultados (clase 8).

Dentro de las cuentas de servicios (clase 6) en el PCE, se incluyen la cuenta (62.02.04) "Servicios de terceros, transporte de mercaderías". Esta cuenta recoge los gastos producidos por el transporte aéreo, terrestre y marítimo de las mercaderías y cualquier otra existencia comprada por la empresa. En cuanto a las

cuentas de la subclase (30) "Compras " figurarán en la clase 3 donde no se hacen referencias a dichos gastos adicionales de compras.

En base a lo mencionado en este último párrafo, opinamos lo siguiente:

- En el PCE se menciona que todas las cuentas de la clase 6 "Gastos por naturaleza" se traspasan al cierre del ejercicio a cuentas de la clase 8 resultados. Si así se procediese, la cuenta (62.02.04) "Servicios de terceros, transporte de mercaderías" se trasladaría directamente a la cuenta "Pérdidas y ganancias" (Clase 8) y esto rompería con el principio del precio de adquisición ya que estos gastos estarían fuera de las distintas cuentas de compras (Clase 3 existencias) donde podrán influir como elemento constitutivo del precio de adquisición. Por no tener un precio de adquisición real, la empresa tendrá el riesgo de vender sus productos por debajo de esta referencia.

Así, damos la razón a los investigadores españoles que han pensado atribuir a este grupo el nombre de "Compras y gastos" lo que supondría una mejor consecución del referido principio.

- Aunque todas las cuentas de la clase 6 "Gastos por naturaleza" (inclusive la mencionada 62.02.04) se traspasan al cierre del ejercicio a la clase 8 "Resultados financieros", sugerimos que la cuenta (62.02.04) "Servicios de terceros, transporte de mercaderías" pasa en nuestra "Propuesta

Modificadora del PCE" a identificarse por el código 6229 traspasándose al cierre del ejercicio, a la cuenta (301) "Compras de mercaderías".

En definitiva resulta más conveniente cargar directamente estos gastos en la cuenta de compras dentro del importe total del precio de adquisición de las mercaderías, de forma que la valoración de las existencias pueda reflejar el principio del *precio de adquisición en este trabajo*.

En relación a las cuentas de la subclase (63) "Impuestos y Tasas", se recogerán los impuestos, tasas y diversas contribuciones pagadas por la empresa al Estado.

En efecto, los gastos por impuestos incluidos en la clase 6 se traspasarán como cualquier otra cuenta de gastos a las cuentas de la clase 8 "Resultados financieros". En cambio, la cuenta de pasivo (271) "Estado y otras entidades públicas, impuesto sobre beneficios" se abonará, por el importe del impuesto *devengado, con cargo a cuentas (63) "Impuestos y tasas"*. Posteriormente, se cargará la cuenta (271) "Estado y otras entidades públicas, Impuesto sobre beneficio", con abono a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios" por el importe satisfecho al Estado.

En lo que se refiere a la subclase (64) "Gastos de personal", se registrará en ella las retribuciones relacionadas con el personal como por ejemplo, sueldos y salarios, seguridad social a cargo de la empresa y otros gastos sociales. Las

cuentas relacionadas con "Gastos de personal" (64) tendrán la siguiente configuración:

641 Sueldos y salarios

642 Seguros a cargo de la empresa

643 Pensiones

644 Transporte de personal

645 Otros gastos de personal

La cuenta (641) "Sueldos y salarios", recogerá las remuneraciones fijas y eventuales al personal de la empresa. Su movimiento es como sigue:

- Se cargará por el importe total de las remuneraciones fijas y eventuales devengadas, con abono a la cuenta (252) "Remuneraciones a pagar al personal". Se cargará igualmente por el pago en efectivo, con cargo a , cuentas de la clase 1 "Medios monetarios", y por el importe de las retenciones de impuestos y las cuotas de la seguridad social a cargo del personal, con abono a cuenta (2313...) "Otros acreedores, organismos de la seguridad social".
- Se abonará a fin del ejercicio, por el traspaso del saldo a la cuenta "Pérdidas y ganancias" (clase 8).

Hemos creado la cuenta (642) "Seguros a cargo de la empresa", haciendo alusión a la experiencia española en este campo, que por coincidencia se registra igualmente en la cuenta (642) del PGC, y en particular a la "Ley del Sistema de seguridad social" conocida bajo Ley 18/90 de 27 de octubre de la Asamblea del Pueblo de Angola (equivalente al Congreso de los Diputados español). Esta ley se refiere a la implantación de seguro social contra enfermedades, invalidez, jubilación, desempleo, accidentes de trabajo, maternidad... Reconociendo el pago del seguro con cargo a la empresa, el propio personal y sus familiares...

De este modo, la cuenta (642) "Seguros a cargo de la empresa" recogerá las cuotas que la empresa habrá de pagar a la seguridad social. Se cargará en el momento en que son exigibles (cuotas devengadas) con abono a la cuenta (2313...) "Otros acreedores, organismos de la seguridad social" o con abono a cuentas de "Medios monetarios" (clase 1), por el importe entregado al organismo de seguridad social.

La cuenta (643) "Pensiones" recogerá el importe de la contribución anual destinado a planes de pensiones como forma de cubrir las situaciones referentes a jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la empresa. Esta cuenta se cargará por el importe de la contribución anual a planes de pensiones, complementarios, con abono a cuentas de la clase 1 "Medios monetarios".

En relación a la cuenta (644) "Transporte de personal", sugerimos que la cuenta (62.02.05) "Servicios de terceros, transporte de personal" del PCE pase a integrarse en esta subclase (gastos de personal).

La cuenta (645) "Otros gastos de personal" incorporará aquellos gastos que no encuentren cabida en ninguna de las cuentas antes comentadas destacando por ejemplo, las becas de estudio o formación profesional y otros casos similares.

La subclase (65) "Gastos financieros", incluyen los relacionados con la obtención y uso de fondos ajenos.

La cuenta (651) "Gastos de servicios bancarios" recoge las comisiones cobradas por los bancos. En el PGC español por ejemplo, esta cuenta no se considera como gastos financieros y viene clasificada en la cuenta (626) "Servicios bancarios y similares"(servicios exteriores). En cambio, en el PCE esta cuenta se clasifica en la cuenta (65.02.00) "Gastos financieros, gastos con servicios bancarios". Sin extendernos sobre este asunto preferimos recoger la misma en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" como una categoría de gastos financieros, dado que tanto estas comisiones como los propios intereses a favor de bancos se devengaron en operaciones que tuvieron como fin último la consecución de fondos ajenos.

Dentro de cuentas de gastos financieros hemos introducido la cuenta (652) "Intereses a pagar" desglosada en tres subcuentas denominadas como "Intereses

de deudas a corto plazo" (6521), medio plazo (6522) y por último, largo plazo (6523). Las tres cuentas se cargarán por el importe íntegro, abonando la cuenta de la clase 1 "Medios monetarios" o las cuentas 281 "Deudas bancarias" (a corto, medio y largo plazo).

En lo que se refiere a la cuenta (653) "Descuentos sobre venta por pronto pago", registrará los descuentos, rebajas y similares que la empresa conceda a sus clientes por pronto pago, estén o no incluidos en la factura. Queremos matizar que el descuento sobre ventas por pronto pago, se trata de una bonificación concedida por causas no comerciales, es decir, una rebaja efectuada en el precio de venta de mercaderías o de otras existencias por motivos estrictamente financieros. Esta cuenta se cargará por el importe de dicho descuento, con abono a la cuenta (211) y (212) "Clientes nacionales y extranjeros" respectivamente.

En la actualidad, el PCE no prevé la posibilidad del descuento por pronto pago. Si se produjera una operación similar a ésta, se inscribiría una anotación contable inversa a la utilizada en la venta a crédito. Es decir cargar la cuenta venta abonando la cuenta de cliente. Por la propia dinámica de la contabilidad, y el mundo de los negocios angoleños hemos pensado incluir esta cuenta en nuestra Propuesta como forma de modernizar y ampliar nuestro Plan Contable.

La cuenta (654) "Diferencias negativas de cambio", se registra directamente en la cuenta (80.02.08) "Gastos y pérdidas extraordinarias, diferencias de cambio desfavorables", aunque este procedimiento podrá ser igualmente correcto dado que

todas las cuentas de gastos (clase 6) acaban por transferirse a las de la clase 8 "Resultados financieros", hemos pensado incluirla en la clase 6 con la numeración y denominación antes mencionadas. Esta cuenta se cargará al final de ejercicio por las pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en créditos, deudas o efectivo en moneda extranjera y se abonará por el traspaso de su saldo a la cuenta "Pérdidas y ganancias" (clase 8).

La cuenta (655) "Otros gastos financieros" reflejará los gastos financieros que no estén contemplados en ninguna de las cuentas anteriores de esta subclase.

En relación a las cuentas de la subclase (66) "Amortización del ejercicio" podemos mencionar que la amortización, como proceso, tiene una doble vertiente: una parte se incorpora a los consumos del ejercicio y otra constará como pérdida de valor experimentada por el inmovilizado técnico o material.

De este modo, podemos decir que la mencionada cuenta (661) representa la depreciación sistemática anual del inmovilizado, por su participación en el proceso productivo y se refiere a la actividad normal de la empresa. En cambio, la cuenta (662), "Amortización del ejercicio, amortización extraordinaria" es la que se práctica de forma atípica y en circunstancias especiales (liquidación, intercambio del inmovilizado).

Así la cuenta (661) "Amortización del ejercicio, amortización ordinaria" registrará las amortizaciones procesadas anualmente, como consecuencia de la

depreciación del inmovilizado por su utilización en la actividad productiva. Esta cuenta siendo de gastos, se cargará, por la cuota anual de amortización, con abono a la cuenta (531) "Fondo de amortización ordinaria".

El movimiento de la cuenta (662) "Amortización del ejercicio, amortización extraordinaria" es análogo al de la cuenta (661), pero abonando la cuenta correspondiente (532) "Fondo de amortización extraordinaria".

El empresario deberá trazar un plan de amortización desde el mismo momento en que adquiere cada elemento de su inmovilizado, o mejor dicho desde que los mismos se incorporan a la empresa. Para establecer dicho plan, resulta preciso definir los siguientes parámetros: vida útil estimada (duración probable del inmovilizado), valor residual (valor contable o actual), base de cálculo, método de amortización (lineal, progresivo, regresivo...), procedimiento contable (directo o indirecto)... y sería por tanto importante mantener constante, el procedimiento contable utilizado en el cálculo de la cuota anual cumpliendo así con el principio de uniformidad.

Recomendamos igualmente el mantenimiento del procedimiento indirecto de amortización que consiste en representar el activo material en su precio de adquisición y la cuenta de amortización acumulada del inmovilizado material correspondiente.

La subclase (67) "Otras gastos" está prevista para aquellos consumos que no encuentran cabida en ninguna de las cuentas antes analizadas. El PCE por ejemplo, incluye bajo este concepto general: los "Royalties", libros y documentación técnica... Cada empresa según su necesidad podrá especificar las cuentas que deberán incluir en este epígrafe.

Por último, "Gastos extraordinarios" recoge las pérdidas o gastos que cumplan las siguientes condiciones: no están vinculados a la actividad normal (ordinaria) de la empresa y ocurren excepcionalmente como por ejemplo, incendios, accidentes, sanciones penales o fiscales, multas, etc. No se incluirá en esta cuenta los gastos extraordinarios de la amortización extraordinaria por estar contemplados en la cuenta (662) "Amortización extraordinaria".

g) Clase 7 Ingresos por naturaleza

Esta clase trata de la enajenación de bienes y la prestación de servicios que son objeto de la actividad de la empresa, así como otros ingresos clasificados por naturaleza (financieros, de actividades accesorias, etc.)

Como puede ver, presentan idéntica denominación y concepción que en el PCE. Como principales novedades, se constata la incorporación de las siguientes cuentas:

- Devoluciones de ventas
- "Rappels" por venta
- Ingresos procedentes de créditos a corto, medio y largo plazos
- Descuentos sobre compras por pronto pago; y
- Diferencias positivas de cambio.

La explicación que podemos encontrar a la nueva ordenación de esta clase, viene motivada por la necesidad de mejorar el contenido de la información contable sobre el proceso contable relativo a las ventas.

Las cuentas antes mencionadas se abonarán por el importe de las ventas, con cargo a las cuentas (21.1) "Clientes nacionales" y (212) "Clientes extranjeros" o con cargo a cuentas de "Medios monetarios" (Clase 1) y se cargarán a final del ejercicio por el traspaso de saldo a cuenta de la (clase 8) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

En relación con las cuentas relacionadas con "Ventas procedentes de actividades accesorias" (711, 712...) tendrán un movimiento contable similar a las cuentas mencionadas en el párrafo anterior.

Las cuentas de la subclase (72) "Devoluciones de ventas y otras asimiladas" recogerán las ventas devueltas por los clientes, y por descuentos y rebajas posteriores producidos por defectos de calidad o incumplimiento de las condiciones previstas en el pedido. Su movimiento contable se concreta en:

- Se cargarán por el importe de las ventas devueltas por clientes, y por los descuentos, rebajas y otras operaciones similares, con abono a las cuentas (211) "Clientes" ó de la clase 1 "Medios monetarios".
- Se abonarán a final de ejercicio, con cargo a las cuentas de Ventas de mercaderías y otras existencias similares.

La razón de su contabilización por separado permitirá mantener el saldo bruto de las ventas al cierre del ejercicio antes de proceder al respectivo reajuste de estas devoluciones.

Bajo el concepto "Rappels" se incluyen aquellas rebajas, descuentos y bonificaciones de carácter exclusivamente comercial, que tienen que ver normalmente con haber alcanzado un determinado volumen de pedidos. Su movimiento es :

- Se cargarán por los descuentos concedidos a los clientes, con abono a cuentas (211) ó (212) "Clientes" ó de la clase 1 "Medios monetarios".

- Se abonarán por el traspaso del saldo de ésta, con cargo a la cuenta de "Pérdidas y ganancias del ejercicio" (Clase 8).

Como puede observarse, las cuentas de "Devoluciones de ventas y otras asimiladas" y "Rappels sobre ventas" presentan un saldo deudor, al contrario que las anteriores cuentas de la clase 7.

Respecto a la subclase (74) "Ingresos financieros" podemos resaltar que representan una variante opuesta a los gastos de idéntica naturaleza ya comentados. Los ingresos financieros están constituidos por el rendimiento del capital financiero entregado a terceros, bajo forma de préstamos, empréstitos...

La cuenta (741) "Ingresos de créditos a corto plazo", (742) "Ingresos de créditos a medio plazo" y (743) "Ingresos de créditos a largo plazo" se abonarán por los intereses devengados durante el ejercicio de préstamos y créditos concedidos por la empresa.

Las tres cuentas se cargarán por el traspaso de su saldo acreedor a la cuenta clase 8, como parte integrante de los resultados de la empresa. Quizás, sería conveniente establecer un tramo más adecuado en la cuenta de pérdidas y ganancias (de naturaleza financiera) para recoger estos rendimientos.

La cuenta (744) "Descuentos sobre compras por pronto pago" recoge los descuentos y rebajas que tenga como motivo el pronto pago, estén o no incluidas

en la factura emitida por proveedores. Se abonará por los descuentos y otras rebajas concedidas, con cargo a la subclase (20) "Proveedores".

(745) "Diferencias positivas de cambio" incluye los beneficios debidos a variaciones del tipo de cambio de créditos, deudas o efectivo en moneda extranjera producidas en el momento de su cancelación, o a final del ejercicio. En este caso:

Se abonará:

- Cuando venzan los créditos y deudas que producirán estos beneficios, con cargo a las cuentas correspondientes de las clases 1, 2, 4 ó 5.
- Cuando se cobren los créditos en efectivo en moneda extranjera, con cargo a cuenta de la clase 1 "Medios monetarios".

Se cargará:

- Al cierre del ejercicio, con abono, a cuenta (804) "Resultados extraordinarios".

(746) "Otros ingresos financieros", en esta cuenta se incluyen los ingresos de naturaleza financiera no contemplados en cuentas anteriores de esta subclase. Se abonarán por el importe de los ingresos devengados.

La subclase (75) "Otros ingresos" recoge los ingresos no comprendidos en las subclases anteriores. El PCE por ejemplo, se refiere a las cuentas (751) "Arrendamientos y alquileres", (752) "Royalties", (753) "Ingresos diversos" ... Esta cuenta tendrá el movimiento contable similar al señalado en la cuenta anterior.

En relación a la subclase (76) "Ingresos extraordinarios", se contabilizarán los beneficios e ingresos relevantes que no estén considerados como resultados normales de la explotación. El movimiento de esta cuenta es similar al señalado en las cuentas de las subclases 74, 75 y 76.

Por consiguiente:

En relación a la subclase 77 "Trabajos realizados por la empresa", contabiliza la corrección de los gastos en los que haya incurrido la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y personal. Así transcurrido el año, cualquier gasto que se efectúe por obras y trabajos que la empresa realice para sí misma, reflejará el movimiento siguiente:

- Se abonará por el importe anual de los gastos registrados, con cargo a cuentas del inmovilizado material correspondiente, y
- Se cargará al cierre del ejercicio, con abono a cuenta de resultado (clase 8).

En el desarrollo de las oportunas normas de valoración, debería de recogerse criterios específicos para saber cuándo un gasto se puede activar y cuándo no.

h) Clase 8 Resultados

En esta clase se recogerán los saldos de las cuentas de gestión en las que se contabilizan los gastos e ingresos de negocios. De modo general las cuentas de gestión se anotarán en el "debe" si representan gastos y en el "haber" si representan ingresos. Esta regla tiene como excepción los casos en que se anulen partidas como por ejemplo, "Devoluciones de compras", "Rappels" sobre compra (Clase 6 saldos, acreedores) y de "Devoluciones de ventas", "Rappels" sobre ventas (Clase 7, saldos deudores), por ser cuentas correctoras de los gastos e ingresos correspondientes.

La diferencia resultante entre los gastos e ingresos podrá traducirse en unos beneficios de la empresa (saldo acreedor) o en pérdidas (saldo deudor). Es obvio que con esta magnitud se cumplirá el "principio de correlación de ingresos y gastos" que se refiere a lo siguiente: "El resultado del ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos del mismo".

La gran novedad observada en esta clase es la nueva ordenación de cuentas de esta clase e integración en los diferentes niveles de resultados (resultados de explotación, resultados financieros...).

Antes de analizar las particularidades de cada una de las cuentas de esta clase, creemos sería conveniente resaltar que todas las cuentas de gestión se saldan generalmente al final del ejercicio, con destino en una sola cuenta de resultados: "Pérdidas y ganancias del ejercicio". Este traspaso de saldos podrá igualmente efectuarse a través de distintas cuentas de resultados intermedios por razones antes mencionadas.

La cuenta (801) "Resultados de explotación" engloba los gastos e ingresos relacionados con la actividad normal o principal de la empresa. La diferencia entre los gastos e ingresos de explotación expresa el beneficio antes de intereses e impuestos procedentes de la actividad normal. Es decir, excluyen los gastos e ingresos financieros y tampoco contemplan los resultados extraordinarios.

Esta cuenta en su movimiento contable,

- Se cargará con abono a las siguientes cuentas:

(30) Compras

(62) Suministros y servicios

(63) Impuestos y tasas

(64) Gastos de personal

(66) Amortizaciones del ejercicio

- Se abonará con cargo a cuentas de la subclase (70) Ventas y otros ingresos asimilados.

La cuenta (801) "Resultados de explotación" facilita una visión global de los resultados de la empresa. En efecto, si la empresa es multiproducción e incluso multimercado, como es usual en la práctica, el resultado que nos ofrecerá será la suma algebraica de los resultados obtenidos en cada uno de estos productos o mercados; resultado que podría estar constituido por ganancias en unas actividades y pérdidas en otras. La tarea de abrir distintas cuentas de explotación podrá desarrollarse eficazmente en una empresa con una contabilidad analítica bien organizada.

La cuenta (802) "Resultados financieros" registrarán los gastos e ingresos con origen en operaciones financieras. Su movimiento es como sigue:

- Se cargarán por los distintos gastos financieros (clase 6, subclase 65).
- Se abonarán por los ingresos financieros (clase 7, subclase 74).
- El saldo deudor de esta cuenta se traspasará al "debe" de la cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio". En contraposición, el saldo acreedor de la misma se transferirá al "haber" de la cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

(803) "Resultados extraordinarios", en esta cuenta se contabilizarán aquellos gastos e ingresos que tienen un carácter no repetitivo, excepcional u ocasional en la empresa. Esta cuenta:

- Se cargará por el traspaso del saldo (deudor) de la cuenta (68) "Gastos extraordinarios" originados por pérdidas excepcionales como inundaciones, accidentes, sanciones fiscales o penales, multas...
- Se abonará por el traspaso del saldo (acreedor) de la cuenta (74) "Ingresos extraordinarios", como por ejemplo, cobro de créditos antes considerados como definitivamente incobrables, ventas del inmovilizado...
- La diferencia resultante entre los gastos e ingresos extraordinarios conducirá a un resultado positivo extraordinario (saldo acreedor) o a un resultado negativo (saldo deudor). Cada uno de los resultados surgidos en esta cuenta, será transferido al "debe" o al "haber" según proceda, en la cuenta (803) "Resultados extraordinarios".

Los saldos de las cuentas (801) "Resultados de explotación", (802) "Resultados financieros" y (803) "Resultados extraordinarios" se trasladarán a la cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio" previa deducción de los impuestos.

En relación a la cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio" tenemos dos procedimientos para su contabilización:

La primera consiste en el traspaso de los saldos de cuentas de las clases 6 y 7 a la cuenta de "Pérdidas y ganancias del ejercicio", lo que originaría el siguiente movimiento:

- Se abonará a final de ejercicio por el traspaso de los saldos acreedores de cuentas de las clase 7, por la incorporación de las reservas en esta cuenta, o mediante cualquier operación que justifique aumento de resultados.
- Se cargará a final de ejercicio por el traspaso de los saldos deudores de las cuentas de gestión de la clase 6, por la distribución de beneficios (Reservas, fondo social, dividendos...) o por otras cuentas similares.

Como habíamos mencionado con anterioridad, otra forma de llevar esta cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio" es la del traspaso de cada nivel de gastos e ingresos a las correspondientes cuentas de resultados: de explotación (801), financieros (802) y extraordinarios (803). Ambas modalidades, como es lógico llevan al mismo resultado.

Por último, la cuenta (805), "Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores", como su nombre indica, registrará los resultados acumulados en ejercicios anteriores y se contabilizará de la siguiente manera:

- Se abonará por el resultado positivo (beneficio) del ejercicio precedente, con cargo a cuenta (804) "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

- Se cargará por el resultado negativo (pérdida) del ejercicio traspasado en esta cuenta.

En definitiva, todos los saldos de las distintas cuentas de resultados propuestas se traspasaron a una única cuenta denominada "Pérdidas y ganancias del ejercicio" a la cual hemos atribuido, el código (804), cuyo saldo acreedor o deudor representa el beneficio o la pérdida obtenidos por todos los conceptos mencionados con anterioridad. Este saldo es el que aparecerá en el balance de situación, en el pasivo con signo negativo cuando representa pérdidas o positivo cuando la entidad haya obtenido beneficios.

c₂) Segunda opción: ordenación de cuentas según la estructura del Plan

OCAM

Esta segunda opción supone la elaboración del cuadro de cuentas del PCE de conformidad con el Plan OCAM, dada la pertenencia de Angola al área de influencia latino-francesa analizada con anterioridad.

También ha quedado patente que, desde el punto de vista de la estructura general, el Plan OCAM y el PCE presentan un denominador común en el sentido que las cinco primeras clases de cuentas en ambos planes recogen las cuentas de balance y que la diferencia observada entre ellas, reside en la forma de ordenar las

cuentas y sus respectivas clases. Es decir, el PCE está inspirado y adaptado en la estructura del POC portugués de 1977 (Ver cuadro nº 34).

De este modo, la elección de esta segunda opción supone lograr una ordenación y funcionamiento ajustados al Plan OCAM, lo que originaría mayores gastos al volver a comenzar las tareas normalizadoras olvidando los esfuerzos emprendidos con anterioridad.

La adaptación del PCE a la estructura del Plan OCAM origina modificaciones en las clases de cuentas del PCE que pasaría a ordenarse de la siguiente manera:

Clase 1 "Cuentas de capitales permanentes", esta clase recogerá todas las cuentas de la clase 5 "Capital social, fondos, reservas y provisiones", del PCE con la excepción de las cuentas de provisiones que estarán distribuidas en las distintas cuentas del balance.

Esta clase incluirá las cuentas relacionadas con la financiación ajena, de modo que ésta pueda contener tanto las cuentas de fondos propios como las de financiación ajena a medio y largo plazos que constituyen las fuentes para financiar el activo fijo de las empresas y un margen razonable del circulante.

De conformidad con el Plan OCAM propondremos las siguientes cuentas para esta clase:

10 Capital

101 Capital social, suscripción estatal

102 Capital social, suscripción privada

103 Subvenciones oficiales de capital

104 Capital individual

11 Reservas

111 Reserva legal

112 Reservas estatutarias

113 Reservas especiales

114 Reservas de inversiones

12 Empréstitos recibidos

121 Empréstitos bancarios a corto plazo

122 Empréstitos bancarios a medio plazo

123 Empréstitos bancarios a largo plazo

13 Otros empréstitos y deudas recibidas

(Con el mismo desglose utilizado en la subclase 12 Empréstitos recibidos).

14 Provisiones para las cuentas de la clase 1

141 Provisiones para pensiones y obligaciones similares

142 Provisiones para impuestos

143 Provisiones para grandes reparaciones

Las cuentas de capital y de reservas adoptan un nivel de desglose similar al presentado en el primer modelo.

En efecto, la cuenta (28.00.00) y respectivas subcuentas contenidas en la clase 2 "Terceros" del PCE pasaron a pertenecer a esta clase figurando en el pasivo del balance como cuentas acreedoras a medio y largo plazos.

No hemos podido incorporar las cuentas relacionadas a bonos y obligaciones convertibles y no convertibles, ya que la legislación contable angoleña aún no prevé esta fórmula crediticia. Estos créditos a medio y largo plazo se destinaron a la expansión de las empresas y suelen conseguirse mediante la emisión de las obligaciones o bonos reintegrables en una fecha concreta y de forma escalonada (anualidades).

Como habíamos mencionado con anterioridad, las provisiones es una expresión contable de pérdidas no realizadas, de cobertura de gastos futuros, insolvencias de clientes y otros deudores y de responsabilidades futuras ciertas o probables.

De este modo, la cuenta (141) "Provisiones para pensiones y obligaciones similares" se contabilizará como sigue:

- En el "haber" por las estimaciones anuales, con cargo a la cuenta (643) "Pensiones".
- En el "debe" en el momento de la aplicación de la provisión, con abono a una de las siguientes cuentas de la clase 5 "Cuentas financieras":

55 Cheques y otros documentos de valores

56 Bancos

57 Caja, etc.

La cuenta (142) "Provisión para impuestos" por su parte, se contabilizará de la siguiente forma:

- En el "haber" por la estimación del riesgo fiscal, con cargo a cuentas de la subclase (67) Impuestos y tasas.
- En el "debe" por la aplicación de la provisión con abono a cuentas de la subclase (43) "Estado y organismos africanos o internacionales", creando una subcuenta de "Administración Pública", "Hacienda Pública" u otra similar.

En relación a la cuenta (143) "Provisiones para grandes reparaciones", éstas se formalizarán en situaciones de revisiones o reparaciones extraordinarias del inmovilizado material y su movimiento es como sigue:

- En el "haber" por la estimación del devengo anual, con cargo a una cuenta de la clase 6 "Gastos por naturaleza", en concreto, "Conservación y reparación".

- En el "debe" por el importe de la revisión realizada con abono normalmente a cuentas de la clase 5 "Cuentas financieras " (caja, bancos, cheques...).

Las tres cuentas de provisiones antes mencionadas figurarán en el pasivo del balance.

Clase 2 "Cuentas de valores inmovilizados". A esta clase se trasladarán las cuentas contenidas en la clase 4 "Medios fijos" del PCE. La misma estará constituida por las siguientes cuentas:

20 Gastos de establecimiento

21 Valores del inmovilizado inmaterial

22 Valores del inmovilizado material

23 Valores del inmovilizado material en curso

24 Inversiones financieras

241 Préstamos y créditos a medio y largo plazo

242 Título de participación a medio y largo plazo

243 Otros créditos relacionados con la participación en otras empresas

25 Amortizaciones y Provisiones para las cuentas de la clase 2

251 Amortización acumulada del inmovilizado

2511 Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial

2512 Amortización acumulada del inmovilizado material

252 Provisiones de inmovilizado

2521 Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial

2522 Provisión por depreciación del inmovilizado material

2523 Provisión para insolvencias de créditos a medio y largo
plazo

La cuenta (20) "Gastos de establecimiento" y subcuentas correspondientes seguirán contabilizándose como se ha previsto en las de la subclase (40) de nuestra "Propuesta Modificadora" elaborada según el modelo portugués. La Cuarta Directiva recomienda que los gastos de establecimiento sean tratados en epígrafe independiente, pues han de ser presentados separadamente de cualquier otra imputación diferida.

En la misma línea, las cuentas de valores del inmovilizado inmaterial, material e inmovilizado material en curso seguirán contabilizándose según el tratamiento planteado con anterioridad.

Además se ha introducido en esta clase, las cuentas:

- Anticipos para inmovilizaciones inmateriales, y
- Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Ambas cuentas se registrarán de la siguiente manera:

- Se cargarán por las entregas en efectivo a los proveedores con abono a cuentas de la clase 5 "Cuentas financieras".

- Se abonarán por los suministros recibidos de los proveedores, con cargo a las cuentas correspondientes de la clase 2 (Inmovilizado suministrado en concepto de estos anticipos).

Las cuentas de las inversiones financieras contemplarán los aspectos contables relacionados con préstamos, títulos y otros créditos a corto plazo... Estas cuentas de modo general:

- Se cargarán a la suscripción o compra, con abono a cuentas de la clase 5 "Cuentas financieras".

- Se abonarán por la baja en inventario o por las enajenaciones con cargo, normalmente, a cuentas de la clase 5 "Cuentas financieras".

En cuanto a las cuentas de amortizaciones y provisiones, podemos caracterizar la siguiente diferencia:

Como ya hemos mencionado, la amortización se concibe de forma general como expresión contable de las pérdidas irreversibles de valor del inmovilizado, considerándose como una corrección de valor de carácter sistemático.

Las cuentas de amortización acumulada del inmovilizado se contabilizarán abonándose por la dotación anual con cargo a las cuentas de "Dotaciones, amortización del inmovilizado inmaterial" o las de "Amortización del inmovilizado material" de la clase 6 "Gastos por naturaleza", según proceda. Los fondos de amortización acumulados se darán de baja contablemente cuando se produzca la eliminación en el inventario o la enajenación del inmovilizado, con abono a las cuentas de inmovilizado inmaterial o material según proceda.

Las cuentas de las amortizaciones acumuladas según el Plan OCAM figurarán en el activo del balance minorando el activo correspondiente.

Por otra parte, existen las provisiones como expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles que afectan a un inmovilizado. Así, las cuentas de provisiones del inmovilizado inmaterial y las del inmovilizado material, se abonarán por el valor de la depreciación estimada, con cargo a cuentas de "Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial" y "Dotación a la provisión del inmovilizado material" respectivamente, ambas pertenecientes a la clase 6 "Gastos por naturaleza". Se cargarán por la baja en el inventario por cualquier circunstancia o por la enajenación de dicho inmovilizado.

En relación a la cuenta (2523) "Provisión para insolvencias de créditos a medio y largo plazos", se abonará por el importe de la depreciación estimada con cargo a la cuenta "Dotación a la provisión para insolvencias de créditos". Se cargará por la parte del crédito considerado como incobrable, con abono a la cuenta

de inversiones financieras correspondientes (préstamos y créditos a medio y largo plazo...).

Todas las cuentas de la clase 2 "Cuentas de valores del inmovilizado" figurarán en el activo del balance. Las cuentas de amortizaciones y provisiones también figurarán en el activo con el signo negativo. Las cuentas del inmovilizado como ya hemos mencionado, se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción.

Clase 3 "Existencias. La adecuación del PCE al Plan OCAM implicará la adopción del método de la permanencia del inventario ya utilizado en Angola en el PCN. Hay que recordar que dicho método consiste en llevar una subclase con el código (70) Ventas a la cual se abonarán las ventas a su precio de venta y las compras se cargarán a la cuenta de (30) mercaderías. Al final del ejercicio se registrará la salida en la cuenta (30) mercaderías por los géneros vendidos por su precio de coste con cargo a la cuenta (70) Ventas, e incluso a una cuenta específica titulada Costes de ventas.

Según el Plan OCAM, en toda venta a crédito, se cargará como siempre la cuenta (41) Clientes, con abono a la cuenta (70) Ventas. Las devoluciones se contabilizan en un asiento inverso conforme se ha mencionado en epígrafes anteriores. Hemos preferido en base a la experiencia española introducir unas cuentas de devoluciones, para aclarar los datos contables referentes a esta situación.

Por coincidencia, tanto en la propuesta o modelo anterior como en la presente, las cuentas de existencias corresponden a la clase 3 y comprenderán las siguientes cuentas:

- 30 Mercaderías
- 31 Materias primas y suministros
- 32 Mermas (también denominado productos de recuperación)
- 33 Embalajes comerciales
- 34 Productos semiterminados
- 35 Productos terminados
- 36 Productos en curso
- 37 Obras en curso
- 38 Existencias en camino, a recibir o en consignación
- 39 Provisiones por depreciación de cuentas de la clase 3 Existencias
 - 391 Provisión por depreciación de mercaderías
 - 392 Provisión por depreciación de materias primas y suministros
 - 393 Provisión por depreciación de productos semiterminados
 - 394 Provisión por depreciación de productos terminados
 - 395 Provisión para productos de recuperación

Dada la homogeneidad de su contenido, parece lógico que nos limitemos a los siguientes comentarios:

Con la excepción de las cuentas de provisiones, todas las cuentas señaladas estaban contenidas en la propuesta anterior elaborada según el modelo portugués. La diferencia menos relevante observada se refiere simplemente a la terminología utilizada, que comparamos a continuación:

- Respecto a la cuenta (31) "Materias primas y suministros" hemos utilizado la subclase (36) del PCE que discrimina las siguientes cuentas: (361) Materias primas y materiales básicos, (362) Materiales suplementares, (363) Embalajes y envases de consumo, (364) Combustibles y lubricantes, (365) Accesorios y repuestos y (366) Otros aprovisionamientos.
- En cuanto a la cuenta (37) "Obras en curso" aquí utilizada, en el caso que sea considerada como una actividad de la empresa podrá contabilizarse en la cuenta (321) "Productos en curso" o en la cuenta (61) Subcontratista (trabajos realizados por otras empresas).
- La cuenta (38) "Existencias en camino, a recibir o en consignación" correspondería a la cuenta (34.00.00) "Materias primas, mercadería y otros productos en tránsito" del PCE.

Hemos ampliado el desglose de las cuentas de provisiones en cuentas específicas (*mercaderías, productos terminados...*).

Las cuentas de esta clase figurarán en el activo del balance. También las de provisiones figuran en el activo minorando de las existencias correspondientes. Dichas cuentas de provisiones se abonarán por la dotación realizada al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta "Dotación a la provisión de existencias" (Clase 6 "Gastos por naturaleza").

Clase 4 "Cuentas de Terceros", en esta clase se recogerán todas las cuentas contenidas en la clase 2 "Terceros" y contará con:

40 Proveedores

41 Clientes

42 Personal

43 Estado y organismos africanos o internacionales

44 Socios

45 Sociedades vinculadas (interrelacionadas)

46 Acreedores y deudores diversos

47 Ajuste por periodificación

48 Provisiones para insolvencia de cuentas de terceros.

Las cuentas de esta clase presentan similitud con las cuentas de la clase 2 "Terceros" de la propuesta anterior. Así, nos limitaremos a destacar lo siguiente:

Para la cuenta (43) "Estado y organismos africanos o internacionales", más allá de contabilizar las operaciones relacionadas con el Estado (Administración

pública) permite registrar las operaciones relacionadas con entidades extranjeras regionales supranacionales lo que demuestra el carácter internacional de este plan.

En relación a las cuentas con sociedades vinculadas prevé la posibilidad de creación de grupos de sociedades que racionalicen la gestión empresarial. Cuestión diferente de la antes tratada, relativa a la transacción con sucursales, y que se refiere a las estrategias de diversificación de una empresa.

La cuenta de "Ajuste por periodificación" contemplará la cuenta "gastos anticipados".

La clase 4 "Cuentas de terceros" contiene tres tipos de cuentas: las activas, pasivas y las que varían según la naturaleza de su saldo. El tratamiento contable de estas cuentas es similar al planteado en la propuesta anterior.

Por último, la cuenta 48 "Provisiones para insolvencias de cuentas de terceros", se abonará al final del ejercicio por la estimación realizada, con cargo a cuenta de "Dotación de provisiones" de la clase 6 "Gastos por naturaleza" correspondiente. Esta cuenta figurará en el activo del balance compensando las cuentas correspondientes, en concreto la cuenta (41) Clientes o deudores.

Clase 5 "Cuentas Financieras", incorpora las cuentas de la clase 1 "Medios monetarios" del PCE, en las que se añaden las cuentas de deudas e inversiones

financieras a corto plazo y los depósitos recibidos y concedidos a corto plazo que se encuentren en la clase 2 "Terceros" también del PCE.

En síntesis, esta clase representa tanto los bienes, derechos como obligaciones, es decir, las cuentas del activo y pasivo de la empresa. A continuación presentamos el cuadro de cuentas propuesto para esta clase:

- 50 Empréstitos a corto plazo (menos de un año)
- 51 Deudas y préstamos a corto plazo (menos de un año)
- 52 Títulos a corto plazo
- 53 Efectos y otros títulos a pagar
- 54 Efectos y otros títulos a cobrar
- 55 Cheques y otros documentos de valores (incluye igualmente la cuenta cheque postal)
- 56 Bancos
- 57 Caja
- 58 Cuentas de los depositarios de fondos
- 59 Provisiones de cuentas financieras

Como puede observarse, esta clase sería la que presenta más modificaciones. A nivel de cuentas, las principales novedades que aparecen en relación al PCE cabe resumirlas en:

Creación de la cuenta de pasivo (50) "Empréstitos a corto plazo" que correspondería con las cuentas (2811) "Deudas bancarias a corto plazo" y (2812) "Deudas bancarias a medio plazo" de la Propuesta del PCE, se abonará por la formulación de empréstitos con cargo a cuentas financieras. Se cargará por el importe reembolsado, con abono igualmente a las cuentas financieras antes mencionadas.

La cuenta (51) "Deudas y préstamos a corto plazo", como cuenta de activo, se cargará por el importe de los créditos concedidos, con abono a una de las cuentas financieras cancelándose en el momento del reembolso de dichas deudas.

La cuenta de activo (52) "Títulos a corto plazo" registrará las inversiones financieras a corto plazo (participaciones, créditos...), con vencimiento no superior a un año.

La cuenta (53) "Efectos y otros títulos a pagar" tendrá las mismas consideraciones efectuadas a propósito de la cuenta (203) "Proveedores, cuenta de letras y otros títulos a pagar" contenida en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" o la (20.03.00) del PCE.

Respecto a la cuenta (54) "Efectos y otros títulos a cobrar" podemos decir que seguirá contabilizándose según las circunstancias señaladas en la cuenta (20.03.00) "Clientes, cuenta de letras y otros títulos a cobrar" del PCE o la (213)

español incluidas en el grupo 4 "Acreedores y deudores por operaciones de tráfico" en los concretamente en los subgrupos 40 y 43 respectivamente.

La cuenta (55) "Cheques y otros documentos de valores" corresponderá a la cuenta de la subclase (13) "Otros medios monetarios y documentos de valores de nuestra propuesta o la (12.00.00) "Medios monetarios y documentos de valor".

Las cuentas (56) Bancos y (57) Caja presentarán las mismas características que las señaladas en las cuentas (10.00.00) "Caja" (11.00.00) "Depósitos en bancos" del PCE. No existe la cuenta de "Cheques postales" en el Plan contable de Angola. Es por esto que no nos hemos referido a ella.

La cuenta del activo (58) "Cuenta de los depositarios de fondos" recogen los anticipos en efectivo, fianzas y depósitos realizados a corto plazo. Dicha cuenta se contabilizará como sigue:

- Se cargará por el importe de los anticipos y las fianzas constituidas por la empresa con abono a cuentas financieras (55, 56 y 57).
- Se abonará en el momento del reembolso de dichos anticipos y fianzas, con cargo a las mismas cuentas financieras (55, 56 y 57).

En lo que se refiere a la cuenta (59) "Provisiones de cuentas financieras" tendrán la consideración de cuenta correctora por pérdidas reversibles producidas en los créditos de la clase 5 "Cuentas financieras". En su movimiento:

- Se abonará por el importe de la pérdida estimada, con cargo a la cuenta "Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo" (clase 6 "Gastos por naturaleza").
- Se cargará por el importe de crédito incobrable, con abono a cuenta (51) "Deudas y préstamos a corto plazo".

La cuenta (59) "Provisiones de cuentas financieras" figurará en el activo del balance minorando la cuenta de crédito correspondiente.

En este caso se trataría de minorar la cuenta (51) "Deudas y préstamos a corto plazo".

Hasta el presente hemos realizado un estudio sobre las características generales que podrán marcar la reforma en las cuentas del balance contenidas en el PCE (clase 1 a 5) de modo que estén formuladas de acuerdo con lo previsto en el Plan OCAM utilizado de forma preferente en los países de África del área de influencia latino-francesa.

Vamos a ampliar nuestro estudio con las cuentas de las clases 6 y 7 conocidas por Cuentas de gestión. Se tratan de "Gastos por naturaleza" e "Ingresos por naturaleza", respectivamente.

El Plan OCAM prevé la siguiente nomenclatura para las cuentas de la Clase 6 "Cargas por naturaleza" que parece como equivalente a la denominada "Gastos por naturaleza" en el PCE:

- 60 Existencias vendidas
- 61 Materias y suministros
- 62 Transportes utilizados
- 63 Otros servicios consumidos
- 64 Pérdidas diversas
- 65 Gastos de personal
- 66 Impuestos y tasas
- 67 Intereses
- 68 Dotaciones para amortizaciones y provisiones

Como puede observarse, las cuentas de gastos son todas deudoras salvo las que impliquen devolución o disminución de las cuentas antes mencionadas (devolución de impuestos...) y sólo duran un ejercicio económico. Si los gastos tienen proyección económica plurianual, se contabilizará en la clase 2 "Cuentas del inmovilizado". En el PGC español por ejemplo, estarían en el grupo (27) "Gastos a

distribuir en varios ejercicios", o en el subgrupo (20) "Gastos de establecimiento"-

Como principales novedades en esta clase destacamos:

- La incorporación de la cuenta (633) "Pensiones" para cubrir las situaciones de jubilación, invalidez o muerte en relación al personal de la empresa.

- La integración dentro de la subclase "Gastos financieros" de las siguientes cuentas: "Diferencias negativas de cambio" y "Descuentos sobre ventas por pronto pago".

- Cambiamos la denominación de las cuentas (66) "Amortización del ejercicio" en (66) "Dotaciones por amortizaciones" y provisiones. Ambas cuentas se contabilizarán de conformidad con lo que exponemos a continuación:

La cuenta (66) "Dotaciones para amortizaciones" aquí propuesta se desglosará de la siguiente manera:

661 Amortización de gastos de establecimiento

662 Amortización del inmovilizado inmaterial

663 Amortización del inmovilizado material

La cuenta (661) "Amortización de gastos de establecimiento" se contabilizará de la siguiente manera:

- Se cargará por el importe de la amortización anual, con abono a cuentas específicas de (20) "Gastos de establecimiento" (amortización directa).
- Se abonará por el traspaso del saldo a la cuenta de "Pérdidas y ganancias del ejercicio" (Clase 8).

En este mismo sentido, las cuentas (662) y (663) "Amortización del inmovilizado" (inmaterial y material) se contabilizarán de la siguiente manera:

- Se cargarán por la depreciación anual del inmovilizado, con abono a la cuenta (2511) "Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial" o a la cuenta (2512) "Amortización acumulada del inmovilizado material".
- Se abonará al cierre del ejercicio por el traspaso de los saldos correspondientes a la cuenta "Pérdidas y ganancias del ejercicio" (clase 8).

No hay que olvidar que, a partir de esta propuesta, las cuentas que representan las amortizaciones acumuladas pasarán a figurar en el activo del balance minorando el inmovilizado correspondiente.

La cuenta (67) "Gastos extraordinarios" y subcuentas respectivas se cargarán por las pérdidas excepcionales y se abonarán por el traspaso de su saldo a la cuenta de "Pérdidas y ganancias del ejercicio".

En relación a las cuentas relacionadas a las "Dotaciones a las provisiones", éstas se desglosarán de la siguiente manera:

681 Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial

682 Dotación a la provisión del inmovilizado material

683 Dotación a la provisión de existencias

684 Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo

685 Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a medio plazo

686 Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo

Las cuentas antes mencionadas recogerán las correcciones de valor del ejercicio motivadas por pérdidas reversibles producidas en el inmovilizado inmaterial, material, deudores, etc.

Esta nueva forma de llevar la contabilidad de las provisiones supondrá un cambio importante respecto al PCE, que recordemos recoge estas cuentas en la clase 5 "Capital social, fondos, reservas y provisiones", donde se les consideran como cuenta integrante de los fondos propios de la empresa, una versión contraria a lo que se propone ahora y en nuestra opinión, más desacertada.

Las cuentas mencionadas se contabilizarán de la siguiente manera:

Las cuentas (681) "Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial" y (682) "Dotación a la provisión del inmovilizado material", se cargarán por el importe

de la depreciación estimada, con abono a las cuentas (2521) "Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial" y (2522) "Provisión por depreciación del inmovilizado material" respectivamente.

La cuenta (683) "Dotación a la provisión de existencias", por su parte, se cargará por el importe de la provisión estimada, con abono a distintas cuentas de la subclase (39) "Provisiones por depreciación de existencias".

En relación a la cuenta (684) "Dotación a la provisión de créditos a corto plazo" se cargará por la provisión que se estime con abono a las cuentas de "Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo" (clase 5).

En lo que se refiere a las cuentas (685) "Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a medio plazo" y la correspondiente a créditos a largo plazo (686) se cargarán por el valor estimado de la depreciación de carácter reversible en créditos a medio y largo plazo, con abono a la cuenta (2523) "Provisión para insolvencias de créditos a medio y largo plazos.

En definitiva, la clase 6 tiene idéntica denominación y similar concepción tanto en el PCE, en nuestra "Propuesta Modificadora del PCE" como en el Plan OCAM. La única diferencia observada es la de la inclusión de las cuentas de dotaciones de provisiones que aparece en el PCE, como una cuenta de fondo propio.

Clase 7 "Ingresos por naturaleza". Antes de pasar al análisis de las distintas cuentas, sería necesario indicar que adoptaremos una estructura y contenido similar a lo señalado y analizado anteriormente en la Clase 7 de nuestra propuesta basada en el modelo portugués. El contenido de dicha propuesta no se diferencia mucho con lo previsto en el Plan OCAM.

De este modo, nos limitaremos a mencionar los siguientes comentarios:

- Hemos ampliado los conceptos para las cuentas de ventas (subclase 70) en: (701) Ventas de mercaderías, (702) Productos terminados, (703) Productos semiterminados, (704) Productos y residuos, (705) Embalajes y envases, (706) Ventas de otros bienes y (707) Prestaciones de servicios. En cuanto al Plan OCAM sólo se ha hecho alusión a las dos primeras, es decir, ventas de mercaderías y de productos terminados.

Hemos procedido al establecimiento de las cuentas específicas para recoger las devoluciones y los "Rappels" concedidos u obtenidos. El Plan OCAM preveía la contabilización de estos hechos en la siguiente forma:

- Se cargará la cuenta (70) "Ventas" objeto de la devolución con abono a cuentas (41) "Clientes", (57) "Caja" ó (56) "Bancos".

La introducción de las cuentas de devoluciones y "Rappels" procede de la experiencia que hemos observado en el PGC español.

En esta misma línea, la cuenta (73) "Trabajos realizados por la empresa" gastos a inmovilizar o a transformar del Plan OCAM tiene su correspondencia en nuestra propuesta bajo las cuentas de la subclase (77) "Trabajos realizados por la empresa".

La cuenta (74) "Beneficios diversos" del Plan OCAM tiene su correspondencia en nuestra propuesta en las cuentas incluidas en la subclase (75) "Ingresos diversos".

Los comentarios realizados respecto a la clase 8 "Resultados financieros" en la primera opción, son aplicables igualmente en este momento.

Por último, como se ha puesto de manifiesto, la clase 0 "Cuentas de orden" se suprimirá recogiendo en la memoria. Así las empresas que lo estimen conveniente podrán seguir utilizándola siempre que contribuya a mejorar la información facilitada.

Hasta el momento, hemos analizado detenidamente las dos alternativas que pueden reflejar la articulación de cuentas en las próximas reformas del PCE. La primera alternativa u opción, se refiere a cómo mejorar el PCE en base a su estructura actual elaborada según el POC.

Hemos igualmente trazado algunas líneas generales que podrán orientar la reestructuración del mismo de acuerdo con lo previsto en el Plan OCAM

mencionando las ventajas y desventajas que puedan derivar de la utilización de cada una de las situaciones planteadas.

3.4.- CUENTAS ANUALES

Como ya habíamos mencionado, las cuentas anuales son aquellos documentos de carácter contable que se redactan al menos, una vez en cada ejercicio económico. Están constituidas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria o anexo.

Varios organismos internacionales en sus dictámenes, directivas, normas, etc. hacen referencias a ellos. A título de ejemplo destacamos:

- La Cuarta Directiva indica que estos documentos forman una unidad cuyo objetivo se concreta en ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, por lo que deben establecerse esquemas de carácter obligatorio para la formulación del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, y determinarse el contenido mínimo del anexo y del informe de gestión.

- El IASC en la NIC 5 sobre "Información que deben contener los estados financieros" expresa lo mismo cuando dice: "El presente pronunciamiento versa sobre la información que deben contener los estados financieros, que están

compuestos por el balance de situación, las cuentas de resultados, el anexo o notas explicativas, y otros estados adicionales que formen parte de las cuentas anuales que cada empresa presenta". También la NIC 1 "Información sobre prácticas contables" menciona los mismos elementos como componentes de las cuentas anuales.

- La ONU a través del "Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes" en 1989 publicó un trabajo bajo el título: "Conclusiones sobre la contabilidad y presentación de informes en las empresas transnacionales" donde igualmente se mencionaron los referidos documentos (balance, cuenta de resultados y memoria) como componentes de las cuentas anuales.

- En el Plan OCAM las Cuentas anuales se denominan Documentos de síntesis.

A la luz de lo planteado creemos que se demuestra la necesidad de instrumentar los mecanismos que permitan una mayor uniformidad en los criterios y prácticas contables que guíen la elaboración de la información financiera en el ámbito mundial. De esta forma, como Angola no podía quedar al margen de este proceso de la internacionalización de contabilidad, hemos pensado estructurar el contenido de cuentas anuales de nuestra "Propuesta Modificadora" con los mismos componentes:

- Balance
- Cuenta de pérdidas y ganancias
- Memoria o anexo

El balance representará la situación económica y financiera de la empresa al cierre del ejercicio con la debida separación de los bienes y derechos (activo) y las obligaciones (pasivo) que forman el patrimonio.

Como ya habíamos mencionado, dicha Directiva establece dos modelos de balance, uno en forma de lista o vertical y otro en forma de cuenta u horizontal también conocido por estructura bilateral tradicional o yuxtapuesta, habiendo sido este último el elegido en el PCE y recogido en la "Propuesta Modificadora del PCE".

En el PCE, el activo y el pasivo del balance han sido ordenados según el criterio de liquidez y exigibilidad decrecientes respectivamente. En efecto, en nuestro trabajo proponemos que sea adoptado un balance ordenado según el grado de liquidez creciente en el activo y grado de exigibilidad creciente en el pasivo. Es decir, los elementos del activo se organizan de las masas más alejadas al momento de la conversión en dinero (medios líquidos) comenzando por el inmovilizado hasta terminar por los medios monetarios (valores en cheque, efectivo en caja...). En cambio, la ordenación del pasivo del balance se realizará partiendo de los fondos propios (capital, reservas, resultados...), acreedores a largo y medio plazos, y las deudas a corto plazo.

Este último método es lo que viene recomendado en la Cuarta Directiva de la Unión Europea. En efecto, uno de los aspectos que se busca en la normalización contable a nivel internacional es la uniformización de formato o estructura de los estados contables.

En este contexto, se observa que el manual publicado en 1987 en Bruselas por la entonces CEE bajo el título de "Comparación de sistemas contables alemán, francés, italiano, británico, japonés y norteamericano y las normas de la Cuarta Directiva del Consejo de julio de 1978", viene a demostrar que Francia y Alemania son dos países que se caracterizan por la normalización contable en los países de la esfera continental, mientras que el Reino Unido y los Estados Unidos asumen una responsabilidad idéntica en el área anglosajona. Todos ellos presentan un balance elaborado de conformidad con el criterio de liquidez y exigibilidad crecientes, lo que justifique nuestra razón de optar por este modelo.

De conformidad con lo planteado, proponemos que nuestro balance pueda obedecer a la siguiente ordenación de elementos patrimoniales:

CUADRO N° 35

PROPUESTA DE ESQUEMA DEL BALANCE DE SITUACIÓN PARA EL PCE	
BALANCE	
ACTIVO	PASIVO
<u>Inmovilizado</u>	<u>Fondos propios</u>
Gastos de establecimiento	Capital suscrito, capital o
Inmovilizaciones inmateriales	subvenciones oficiales de capital
Inmovilizaciones materiales	Reservas
Inversiones financieras	Resultados de ejercicios
<u>Activo circulante</u>	<u>Fondos ajenos</u>
Existencias	Acreedores a largo y medio plazo
Créditos (deudores)	Acreedores a corto plazo
a) Deudas de terceros a medios y largo plazo	
b) Deudas de terceros a corto plazo	
Depósitos en bancos, cajas y otros medios líquidos	
Gastos anticipados	

Fuente: Elaboración propia

Este criterio es el que viene también indicado en el Plan OCAM y destinado para los países del área latino-francesa de África.

Así ampliando las cuentas del activo antes indicadas tendremos el siguiente detalle:

- Inmovilizado: gastos de establecimiento, inmovilizaciones inmateriales (propiedad industrial, otro inmovilizado imaterial), inmovilizado material

(terrenos y bienes naturales, edificios, construcciones, instalaciones, equipamiento, fabril, mobiliarios y utensilios, medios de transporte...), inversiones en curso e inversiones financieras (inversiones financieras de rendimiento).

- Activo circulante que comprende las existencias, los deudores (créditos) y los depósitos en bancos estarán constituidas como sigue:

a) Las existencias están formadas por las materias primas y materiales básicos, materiales suplementarios (auxiliares), embalajes y envases, combustibles y lubricantes, accesorios y repuestos, otros aprovisionamiento, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos y residuos.

b) Deudores: clientes, clientes dudosos, deudores y deudores de dudoso cobro, efectos, cuenta letras y otros títulos a cobrar, anticipos a proveedores, Estado y otras entidades públicas (saldo deudor), socios y accionistas, participaciones financieras del Estado y empréstitos bancarios concedidos a corto plazo.

c) Depósitos en bancos, efectivo en caja y otros medios líquidos.

En relación a las cuentas del pasivo destacamos las siguientes:

Fondos propios:

- Capital suscrito, capital individual o subvenciones oficiales de capital
- Reservas (legales, estatutarias, especiales y de inversión)
- Provisiones y fondo de amortización
- Resultados del ejercicio

Acreedores a largo y medio plazos:

- Préstamos recibidos a largo y medio plazos
- Proveedores relacionados con operaciones a largo plazo o medio plazos

Acreedores a corto plazo

- Proveedores (nacionales o extranjeros)
- Acreedores diversos
- Proveedores, letras y otros efectos a pagar
- Préstamos recibidos a corto plazo
- Anticipos de clientes, etc.

Entendemos que no hace falta comentar las cuentas contenidas en el balance de nuestra "Propuesta Modificadora del PCE", dado que las mismas fueron analizadas en el apartado anterior que se refiere a "Instrucciones sobre los movimientos contables".

Según el PCE la cuenta "Pérdidas y ganancias" se coloca en el activo del balance, aunque sugerimos su incorporación en el pasivo del balance dentro de los fondos propios donde puede aparecer con signo negativo en caso de pérdidas. Su colocación en el activo puede conducir a una valoración errónea del activo bruto en cuanto al análisis del balance. Los resultados positivos seguirán colocándose en el pasivo del balance donde se encuentra adecuadamente localizada.

Por lo que se refiere a la estructura de la cuenta de "Pérdidas y ganancias", la Cuarta Directiva prevé cuatro posibles modelos entre ellos, elegimos el de forma de lista y la clasificación de los gastos por naturaleza cuyo esquema se presenta a continuación:

CUADRO N° 36

PROPUESTA DE ESQUEMA PARA LAS CUENTA PERDIDAS Y GANANCIAS
DEL PCE

. CUENTAS DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS: ESTRUCTURA BÁSICA

HABER	<u>Ejercicio</u> <u>N</u>	<u>Ejercicio</u> <u>N-1</u>
<u>Ingresos de Explotación</u> (+) Ventas de mercaderías, productos terminados y de otros bienes y servicios (+) Ventas procedentes de las actividades accesorias (+) Otros ingresos de explotación <div>Total de ingresos de explotación (I)</div>		
<u>Ingresos financieros</u> (+) Ingresos de créditos a corto, medio y largo plazo (+) Descuentos sobre Compras por pronto pago (+) Diferencias positivas de cambio financiero (+) Otros ingresos <div>Total de ingresos financieros (II)</div>		(cont.)

<u>Ingresos extraordinarios</u> (+) Ingresos procedentes de venta del inmovilizado (+) Otros ingresos extraordinarios Total de ingresos extraordinarios (III) Total global de los ingresos: (I + II + III) = A		
DEBE <u>Gastos de explotación</u> (+) Gastos de adquisición de factores almacenables (+) Otros gastos de explotación: gastos de personal y otras cargas sociales, dotaciones de amortizaciones. Total de gastos de explotación (IV)		
<u>Gastos financieros</u> (+) Gastos de servicios financieros (+) Intereses de deudas a corto, medio y largo plazo (+) Descuento sobre venta por pronto pago (+) Diferencias negativas de cambio (+) Otros gastos financieros Total de gastos financieros (V)		(cont.)

<u>Gastos extraordinarios</u>		
(+) Pérdidas por inmovilizado		
(+) Otros gastos extraordinarios		
Total de gastos extraordinarios (VI)		
(-) Impuesto sobre beneficios		
Total global de los gastos: (IV + V + VI) = B		
Saldo: A - B		
si $A > B$ saldo acreedor (beneficio)		
$A < B$ saldo deudor (pérdidas)		

Fuente: Elaboración propia

De este modelo podemos resaltar las siguientes constataciones:

(1) + - Resultados de explotación: I-IV

(2) + - Resultados financieros: II-V

= Resultados de las actividades ordinarias + - (1) + - (2)

(3) + - Resultados extraordinarios: III-VI

(4) = Beneficios antes de impuestos

(5) - Impuestos

= Resultados del ejercicio

También deduciremos que las:

Ventas netas - Costes de ventas (o coste de producción) =
margen bruto de la explotación.

En la cuenta expuesta hemos intentado separar los ingresos de los gastos del ejercicio conforme lo previsto en la Cuarta Directiva y en la NIC 5 sobre "información que deben contener los estados financieros", en concreto lo que se refiere a información específica sobre las cuentas de resultados.

La memoria incluirá información complementaria y aclaraciones para una adecuada comprensión de los estados financieros y de la situación de la empresa.

Como habíamos mencionado, el primer plan contable contiene una memoria a la que el actual plan no hace alusión. No obstante hemos pensado integrarla dentro de nuestra propuesta.

Así en nuestra memoria contemplaremos algunos de los cuadros antes mencionados en el PCN entre los que se destacan:

CUADRO DEL INMOVILIZADO

Este cuadro contiene:

Entradas

- Fecha de adquisición, numeración de orden atribuida por su inventario
- Inversiones concluidas y capitalizadas
- Transferencias procedentes de otras empresas

Salidas

- Por inutilización
- Por enajenación
- Transferencias para otras empresas

Esta información se completará mediante el siguiente cuadro:

RÚBRICAS	IMPORTE AL INICIO DEL EJERCICIO A	AUMENTOS B	DISMINUCIONES C	IMPORTE FINAL DEL EJERCICIO D
Inmovilizaciones inmateriales				
Inmovilizaciones materiales				
Inmovilizaciones financieras				
TOTAL				

$$D = A + B - C$$

RÚBRICAS	AMORTIZACIONES ACUMULADAS AL INICIO DEL EJERCICIO A	AUMENTOS B	DISMINUCIONES DE AMORTIZACIONES EN EJERCICIO C	AMORTIZACIONES ACUMULADAS AL FINAL DEL EJERCICIO D
- Inmovilizaciones inmateriales				
- Inmovilizaciones materiales				
- Inmovilizaciones financieras				
TOTAL				

$D = A + B - C$

Un cuadro de control físico de existencias que comprenderá los siguientes datos:

Entradas

- Compras
- Producción
- Transferencias

Salidas

- Ventas
- Consumos
- Transferencias

Cada uno de los datos o parámetros señalados se identificarán en cantidad, precio unitario y total. La diferencia resultante entre las entradas y salidas informará de las existencias finales. En el caso verificar una diferencia se procederá a la regularización de la misma.

El cuadro de desviaciones en la producción que facilitará los siguientes datos:

- Costes planificados
- Costes reales:
 - materias primas
 - gastos de personal
 - otros gastos
- Desviaciones positivas o negativas

Cuadro de aplicaciones de beneficios:

1. Socios y accionistas

- Parte estatal
- Parte privada

2. Reservas

- Reserva legal
- Reservas estatutarias
- Reservas especiales

3. Fondo social

- Fondo para actividades socioculturales
- Fondo de estímulo material (premios de trabajadores)

4. Otras aplicaciones

Cuadro sobre empréstitos bancarios que contemplara:

- Datos de emisión
- Importe inicial y tasas de intereses simples o compuestos
- Plazo de amortización
- Importes liquidados en ejercicios anteriores y en el ejercicio corriente

En definitiva, dichas cuentas anuales deberán elaborarse de conformidad con:

- Expresarse en moneda nacional

- Deberán formularse en el plazo de tres meses, contados a partir del cierre del último ejercicio económico
- Deberán ser firmadas por los administradores de la empresa. La falta de firma de uno de los directivos deberá ser justificada.
- Ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel.
- Utilizar obligatoriamente los modelos normalizados. En el caso de cambio de la estructura y de las normas de valoración, deberán señalar dichos cambios en la memoria.
- Las cuentas anuales deberán ser verificadas por los auditores externos nombrados por el Ministerio de Hacienda para las empresas estatales y por el Consejo de dirección para las empresas privadas o mixtas.
- Deberán ser publicadas por el Consejo de Administración de las Empresas, en el plazo de un mes contando desde la fecha de su aprobación.
- Deberán contener un informe de gestión que contendrá, la exposición sobre la evolución de los negocios, situación de la empresa, acontecimientos importantes ocurridos después del cierre del ejercicio y otros aspectos considerados relevantes para la empresa.

Con este apartado terminamos el recorrido de la investigación realizada a lo largo de estos años reservando el próximo apartado a las conclusiones extraídas de este trabajo de investigación.

Notas al Quinto Capítulo

- (1) Landa, J. M.: "Nuevo Plan General de Contabilidad", Ediciones Ibérico Europea, Madrid, 1991, pág. 44
- (2) DNC: "Introduções sobre a Aplicación do Plano de Contas Nacional", Lisboa, 1984, pág. 7 a 12.
- (3) Ibidem, pág. 8 - 11.
- (4) OCDE: "La Réforme Comtable dans les Pays d'Europe", París, 1991, pág. 14.
- (5) Ibidem.
- (6) UNCTC Advisor Studies: "Joint Venture Accounting in the USSR: Direction For Change", Nueva York, 1990, pág. 22-26.
- (7) Bailey, D.T.: "Accounting in Socialist Countries", Routledge, Londres y Nueva York, 1898, pág. 141.
- (8) Serge, Selensky: "Normalisation Comptable en Rusie", Revue Française de Comptabilité, Noviembre 1994, pág. 70-72.
- (9) Cunningham: "L'établissement des Rapports dans les Pays en Transition" en "Reforme Comptable...", op. cit., pág. 35.
- (10) Cibert, A. y Lauzel, P.: "Plan General de Contabilidad" Compañía Bibliográfica Española, S.A., Madrid, 1966, pág. 120
- (11) Gorelyi, V.S.: "Accounting in Cuba" en "Accounting in Socialist Countries", op. cit., pág. 10.
- (12) Cuartas, J.M.: "Contabilidad: El Proceso de Cierre, los Estados y el Coste", Editorial de Ciencias Sociales, La Habana, 1986, pág. 380-383.
- (13) OCDE: "La Réforme Comptable dans...", op. cit., pág. 11.
- (14) Ibidem, pág. 14.
- (15) Bento, J. y Machado, J.F.: "O Plano Oficial de Contabilidade Explicado", Oporto Editora, Lisboa, 1987, pág. 15.
- (16) Ibidem, pág. 20.
- (17) Oliveira, A.: "Contabilidade geral", Instituto Superior de Contabilidade e Administraçao de Lisboa, Lisboa, 1991, pág. 63-66.

- (18) Rocafort, Alfredo: "Análisis del grupo 9 del Plan General de Contabilidad", Editorial Miguel, Barcelona, 1981, pág. 17.
- (19) Conselho de Ministros: "Plano de Cuentas Empresarial", Luanda, 1990, pág. 12-39.
- (20) Conselho de Ministros: "Plano de Cuentas Empresarial", Luanda, 1989, pág. 12.
- (21) Ibidem, pág. 13-30.
- (22) Centro de Estudios Financieros: "Plan General de Contabilidad", Madrid, 1991, pág. 129.
- (23) Cuartas, J.M.: Op. cit., pág. 282.
- (24) UNCTC: "Joint Venture Accounting in the USSR", op., cit., pág. 25.
- (25) Fernández Peña, E. y Carlos Mallo, R: "Plan General Francés de Contabilidad", Instituto de Contabilidad y Auditoria del Cuentas, Madrid, 1992, Pág. II. 17- II. 121.
- (26) Bell Bell, J.M., Philips, A. y Roulet, A. y Sabatier, P.: "Comptabilité Générale, Plan OCAM", Dudod, París, 1987, pág. 66.
- (27) Conselho de Ministros: "Plano de Contas Empresarial", op. cit., pág. 40-42.
- (28) Castellino, G. y Romelaer, P.: "Comptabilité Privé - Plan OCAM", Universités Francophones, París, 1988, pág. 19.
- (29) CPCZ: "Plan Comptable Zaïrois", Kinshasa, 1978, pág. 169.
- (30) Conselho de Ministros: "Plano Geral de Contabilidade", Imprensa Nacional, Segunda Edição, Maputo, 1991, pág. 13.
- (31) Santos, Arlindo F.: "Análise Financiera - Conceitos, Técnicas y Aplicações", INIEF - Economia e Gestão, Lisboa, 1981, pág. 52.
- (32) Dos Reis, J.V.: "Os Documentos de Prestação de Contas na CEE e a Legislação Portuguesa", Lisboa, 1987, pág. 43.
- (33) Casanova Parella, I. y Kirchner Colom: "Todo sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad 1991", Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1991, pág. 524-525.

- (34) CEE: "Comparaison des Systèmes Comptables Allemand, Français, Italien, Britanique, Japonais et Américain et des Prescriptions de la IV^{ème}. Directive du Conseil de Juillet", Bruselas y Luxemburg, pág. 26-36.
- (35) Ibidem, pág. 90-99.
- (36) Ibidem, pág. 65-79.
- (37) OCAM: "Plan Comptable Général", Primera Edición, Yaundé, Noviembre 1970, pág. 214.
- (38) Montesinos Julve, V.: "Las Normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1980, pág. 449.
- (39) Estevez Pereira, J.M.: "Curso de Contabilidade Tomo III. Contabilidade Analítica conforme o Plano Oficial de Contabilidade", Plátano Editora, Segunda Edición, Lisboa, 1979, pág. 54.
- (40) Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J.: "Normas Internacionales de la IASC", Segunda Edición, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1990, pág. 69-72.
- (41) Langot, J. "Comptabilité Anglo-Saxonne", Edición de Gestión, París 1992, pág. 25.
- (42) Ibidem, pág. 17-26.
- (43) Gonzalo Angulo, J.A., y Tua Pereda, J., op. cit., pág. 95-96.
- (44) Oliveira, A.: "Contabilidade Geral", Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Primera Edición, Lisboa, 1991, pág. 67.
- (45) Rivero Romero, J.: "Contabilidad Financiera", Editorial Trivium, S.A., Madrid, 1994, pág. 413.

CONCLUSIONES

Del trabajo de investigación desarrollado, podemos destacar las conclusiones siguientes que ordenamos por capítulos.

PRIMER CAPÍTULO:

1) Existe distinta terminología para expresar el concepto de la normalización contable. A pesar de esta divergencia, existe cierta uniformidad en definir el problema de la normalización en base a la unificación de conceptos, criterios y normas para la elaboración y presentación de la información financiera de la empresa, del Estado y de las entidades no lucrativas.

2) Aunque en la actualidad suelen distinguirse dos tipos de normalización contable (pública y privada) en muchas ocasiones se utilizan de forma simultánea dando lugar a la normalización denominada mixta o híbrida.

3) La normalización contable pública es típica de los países del área de influencia continental que prestan especial atención a la denominación de cuentas y su movimiento contable y a los formatos de los estados financieros. Todos ellos se incluyen en un plan de cuentas promulgado por un organismo legislativo mediante una Norma específica. La normalización contable privada, por su parte,

se desarrolla en países del área de influencia anglosajona a través de las normas reguladas por las instituciones profesionales sin hacer referencia a un plan contable.

4) La normalización contable que persigue la confección de un plan de cuentas de acuerdo con los principios y normas contables dictadas por las entidades de carácter público se denomina planificación contable. De aquí podemos deducir que no existe planificación contable en los países del área anglosajona.

5) La influencia de los factores del entorno económico, jurídico-político y sociocultural repercute en la formulación de normas contables. Estos factores suelen denominarse como internos.

6) La evolución y perfeccionamiento del proceso normalizador en un país depende tanto de los factores externos como del incremento de los intercambios entre países, la liberalización de las relaciones financieras y la dinámica de la política internacional.

7) El proceso de normalización contable está muy relacionado con el desarrollo económico de cada país y por ello, las grandes diferencias entre los países desarrollados y subdesarrollados. Los primeros con mayor capacidad normalizadora suelen influir sobre los segundos.

8) La normalización contable es un paso previo hacia la armonización contable.

9) Se ha de reconocer en este sentido, que los intentos de normalización contable internacional puede dividirse generalmente en regionales y mundiales, y de otra parte, en profesionales y públicos.

a) En el grupo de organismos internacionales de carácter regional podemos citar: el IAA, CAPA, ANASE, CAC y la UE. Cada uno busca armonizar las normas contables o de auditoría en los países incluidos en la región de su influencia. Dentro de estos, se destacan:

- La IAA que agrupa a 22 países latinoamericanos, busca la armonización de profesión, terminología y enseñanza de la contabilidad, así como la emisión de normas de auditoría generalmente aceptadas.

- La CAPA actúa en los países asiáticos y pacíficos donde armoniza las prácticas contables y de auditoría en esta región.

- La ANASE emite pronunciamientos de contabilidad y auditoría destinados a la armonización de principios y prácticas contable en su área de actuación; el Sudeste asiático.

- El caso más relevante es el de la UE que está progresando en la búsqueda de un auténtico derecho europeo que intentará eliminar las profundas divergencias existentes entre los sistemas contables de la influencia anglosajona y continental.

La inclusión de la imagen fiel por parte del Reino Unido (sistema anglosajón) y la introducción de las normas pormenorizadas sobre las cuentas anuales por parte de los países continentales dominados por Francia en la Cuarta Directiva contribuyeron a la uniformidad en la estructura de los estados contables en los países de ambas esferas de influencia.

Como ya es conocido, el Reino Unido y Francia ejercen una gran influencia en el seno de la UE, donde cada uno representa una de las áreas antes mencionadas. Estos países junto con otros como Estados Unidos y Alemania fundaron la IASC en 1973, son miembros de la OCDE y participan igualmente en las actividades en materia contable y de presentación de informes de la ONU. Esta cooperación podrá repercutir en el futuro en la formulación de un sistema contable único de carácter mundial.

b) La labor en las organizaciones de ámbito mundial se produce como sigue:

- A través de organismos públicos como la ONU y la OCDE. La ONU a través de la Comisión de Empresas Transnacionales en 1975 creó un "Grupo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de las Empresas Multinacionales" cuyo objetivo era la elaboración de un Código de conducta contable para las empresas multinacionales. En 1979, dicho grupo se convirtió en el "Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes".

La OCDE por su parte, posee un "Comité de Inversión Internacional y de Empresas Multinacionales" creado en 1975. Este Comité, en 1978 creó un "Grupo de Trabajo sobre Normas Contables" cuya tarea fundamental se refiere igualmente a la normalización contable en empresas multinacionales.

- O mediante los organismos privados del ámbito mundial como la IASC que publicó desde su creación en 1973, 31 NIC dirigidas a los distintos usuarios internacionales de la información contable.

La IFAC (creada en 1977) que se ocupa especialmente de la normalización de la auditoría en el ámbito mundial.

En definitiva, la ONU, OCDE, IASC y la IFAC constituyen intentos mundiales para la armonización contable a nivel internacional. Los dos primeros son de carácter público y los dos últimos de carácter profesional.

En efecto, como Alemania, Estados Unidos, Francia y Reino Unido, a través de las organizaciones antes mencionadas asumen el predominio de la actividad normalizadora en el mundo, sugerimos en este sentido, que sea puesto en marcha un único centro u organismo de emisión y control del cumplimiento de normas contables evitando cualquier tendencia a duplicar los trabajos, para así simplificar y acelerar el proceso armonizador mundial actualmente en curso.

En lo que se refiere a los países del área continental podemos añadir lo siguiente:

- El "Plan Contable Internacional" de Mommen surgido en las jornadas internacionales de París celebradas el 30 de junio y el 3 de julio de 1951 buscaba alcanzar el objetivo de la armonización contable internacional. A nuestro entender, el Plan Mommen era una iniciativa loable pero insuficiente para alcanzar dicha armonización, dado que era necesario un esfuerzo común de las organizaciones internacionales para enriquecer su contenido mediante normas contables de aceptación general por parte de ONU, IASC, IFAC y de la OCDE. El dinamismo de estas organizaciones sólo se sintió con mayor empeño a partir de las décadas de los años 60 y 70.

- El primer Plan Contable de carácter científico es el de Schmalenbach de 1927 en el que se produjo la publicación del Plan alemán de 1937. Dicho Plan fue adoptado en Francia, bajo el régimen totalitario en 1942, con el nombre del Plan Franco-alemán o Plan de Ocupación.

- El Plan Contable francés de 1947 ha sido el más relevante en la historia de la planificación contable. Dicho plan inspiró otros planes en el mundo, como el caso de los planes de Bélgica, España y de los países del África francófona.

SEGUNDO CAPÍTULO:

1) La normalización contable surge como consecuencia del crecimiento de las relaciones económicas entre empresas africanas con las del resto del mundo.

2) Los métodos y prácticas contables son importados de las antiguas metrópolis como por ejemplo, Francia, Reino Unido, Portugal, Bélgica y otros países occidentales, y en una segunda etapa, de las organizaciones internacionales de la contabilidad como la ONU, OCDE, IASC, IFAC y UE.

3) Identificamos dos grandes áreas de influencia para la normalización contable:

a) El área de influencia anglosajona en la que la normalización contable se basa en las CA publicadas en el Reino Unido.

b) El área de influencia latino-francesa marcada por la influencia del Plan Contable francés o el de la OCAM. Este área está actualmente dividida en las siguientes subáreas:

- Países de las ex-colonias francesas
- Países de las ex-colonias belgas
- Países de las ex-colonias portuguesas y españolas

El área de la influencia soviética (antes constituida por los países de las antiguas colonias portuguesas como Angola, Santo Tomé y Príncipe y Mozambique), que podía formar el tercer área acaba de extinguirse por el desmoronamiento de los países del antiguo bloque socialista que eran los defensores del referido sistema.

4) Para garantizar el proceso de la armonización, los organismos regionales de la contabilidad del continente africano se han caracterizado porque:

4.1) La contribución de los organismos regionales como la OCAM y UDEAC ha sido muy positiva en la historia de la normalización contable en África. Por ello, les prestamos especial atención dado que ambos organismos conducirán el largo y complejo proceso que culminó con la formulación del Plan OCAM, hoy considerado como un instrumento básico para los países africanos encuadrados en el área de influencia franco-alemana o latino-francesa.

4.2) El CAC como organismo de contabilidad de ámbito continental destinado a apoyar la iniciativa para la creación de otros organismos de contabilidad de ámbito nacional o subregional se ha distinguido al jugar un papel relevante por la elaboración de un documento conocido con el nombre de SCAR, que constituye un documento básico de la contabilidad en África. Quizás su mérito radica en que para su desarrollo, se llevó a cabo un cuidadoso estudio comparativo de los sistemas contables en África.

Lamentablemente, el CAC está ahora prácticamente detenido y sin apenas actividad. Para intentar dinamizar de nuevo sus actuaciones proponemos lo siguiente:

- La ampliación de sus actividades para alcanzar un mayor grado de armonización tanto en el plano regional como a escala internacional creando las siguientes comisiones:

- Comisión de Educación e Investigación
- Comisión de Intercambios
- Comisión de Apoyo a Organizaciones Regionales
- Comisión Permanente de Emisión de Normas Contables
- Comisión de Administración y Finanzas.

Las Comisiones propuestas podrán ocuparse de las siguientes tareas:

La Comisión de Educación e Investigación se encargaría de:

- Organizar las acciones formativas y de perfeccionamiento en el *campo contable*
- Empezar la investigación en el campo de la contabilidad y en otras disciplinas complementarias de aquella
- Promover el desarrollo de la enseñanza de la contabilidad, y
- Otorgar el título de experto contable africano

La Comisión de Intercambios se dedicaría a:

- Favorecer los intercambios entre los países miembros.
- Facilitar las consultas e intercambios entre especialistas contables de la región.
- Establecer sistemas de comunicación con las instancias internacionales y las organizaciones de otros países que ejercen actividades similares a las del Consejo.

La Comisión de Apoyo a las organizaciones subregionales y nacionales, prestaría el apoyo necesario en el asesoramiento a la creación de organismos para la normalización contable.

La Comisión Permanente de Emisión de Normas Contables, trataría de la emisión de normas y su revisión. Asegurará también la publicación, traducción y difusión de obras de contabilidad de autores africanos. En efecto, esta Comisión deberá trabajar mucho, dado que por los resultados de la encuesta que hemos realizado en distintos países africanos, se demuestra que la mayor parte de sus responsables en materia contable (más de 90 por 100) desconocían la existencia del SCAR.

Asimismo, tendrá por objetivos los siguientes:

- Creación de un Derecho Contable Africano basado en el SCAR.
- Habrá de proceder a la elaboración y publicación de Normas Contables o Directivas de acuerdo con el siguiente procedimiento:
 - a) Selección de temas objeto de Normas por los Estados miembros.
 - b) Designar un Grupo de Trabajo para estudiar dicho tema y preparar el correspondiente "borrador".
 - c) Aprobación del borrador de normas o de directivas, al menos con el 65 por 100 de votos en favor. Una vez aprobado, dicho borrador se convertirá en Proyecto de Normas.
 - d) El Proyecto de Normas se enviará en los Estados miembros para una posible recogida de comentarios o sugerencias. Esta tarea deberá realizarse en el plazo fijado por los países intervinientes.
 - e) Una vez terminado el proceso de recogida de sugerencias, dicho Proyecto de Normas se convertirá en Proyecto de Normas revisadas.

f) Por último, se procederá a la etapa de emisión de Normas o Directivas y su distribución entre los Estados miembros para su adecuación a la legislación nacional de cada país.

g) Además el CAC deberá igualmente proceder a la publicación de una revista especializada de carácter periódico para tener al público informado sobre las actividades desarrolladas.

Para que esta iniciativa sea operativa, los Estados miembros deberán velar por el cumplimiento de estas directivas o normas. En nuestra opinión, es la única vía que podrá conducir a una auténtica armonización regional e internacional en los países de la zona.

En resumen, el CAC permitirá conciliar las normas contables de los países africanos tanto del área de influencia anglosajona como latino francesa de modo que se pueda alcanzar una armonización contable efectiva. En este contexto el éxito o fracaso en África dependerá de la publicación del SCAR.

Por último, la Comisión de Administración y Finanzas tratará los problemas organizativos, planes estratégicos y de gestión de la institución.

4.3) En relación al ABWA, podemos de forma resumida mencionar que es una asociación de contabilidad creada con la finalidad de desarrollar la profesión contable y adoptar la normativa y criterios de la IFAC en los países de África

Occidental. Esta organización podrá cooperar con el CAC en el sentido de facilitar la difusión de las futuras normas del SCAR en esta parte de África.

4.4) Al respecto a la FIDEF, podemos concluir que es una creación puramente francesa y constituye un organismo de contabilidad de ámbito internacional que agrupa a los expertos contables de los países francófonos de Europa y África básicamente como forma de ampliar los servicios de asesoramiento y cooperación francesa que afectan asuntos relacionados a la contabilidad, auditoría y actividades similares en su ámbito de influencia.

4.5) En cuanto a la ASCA, la ONU señala que es una institución regional de la contabilidad de los países árabes de África. Según el trabajo de investigación que hemos llevado a cabo podemos concluir que se trata de una organización bicontinental que reagrupa a países africanos como Argelia, Egipto, Libia, Marruecos, Sudán y Túnez y a países asiáticos como Arabia Saudita, Kuwait, Líbano, Omán y Siria. Se trataría quizás de un verdadero organismo afroasiático.

4.6) La Federación de Contables de la ex-SADCC, hoy Comunidad de África Austral está constituida por siete países anglófonos de África Austral. Su objetivo fundamental consiste en desarrollar la profesión contable en esta parte del continente. Como puede verse, su papel es similar al jugado por la ABWA en África Occidental. Podrá también en el futuro contribuir a la divulgación de los principios que regirán el SCAR en esta subregión de África.

4.7) La ECSFA cubre varios países anglófonos de África del Este, Central y Austral. Los países que integran esta asociación son los mismos que pertenecen a la ex-SADCC, por lo que creemos conveniente la fusión de ambas, de modo que puedan ampliar su campo de actuación normalizadora en provecho del desarrollo de la contabilidad en África.

Nuestra sugerencia en síntesis se refiere a que tanto la ECSAFA como el CAC puedan cooperar para alcanzar el objetivo común de la armonización regional en el contexto africano.

Desde el 1980, el CAC está llevando a cabo un estudio comparativo de los sistemas contables en África. La ECSAFA también está realizando un estudio sobre el desarrollo de la profesión contable a nivel general en toda África. Este proyecto está asesorado por el Banco Mundial. Ambas organizaciones podrán realizar estos estudios en común y de forma coordinada, de modo que ambos puedan contribuir favorablemente en el enriquecimiento del contenido del SCAR evitando cualquier repetición y las divergencias que puedan surgir en las normas contables a emitir en ambos organismos.

4.8) Existen otros intentos impulsores de la normalización contable en África, entre los que destacamos:

- Las firmas internacionales de contabilidad y auditoría que impulsan la formación contable al asesorar los trabajos para la organización de la contabilidad en varias empresas de países africanos.
- La cooperación en las diferentes entidades nacionales privadas y oficiales.
- La cooperación mutua entre las organizaciones internacionales ONU, OCDE, BM, BAD y FMI y las organizaciones nacionales contables.
- El intercambio de personal académico.
- Las Empresas multinacionales aportan nuevos métodos contables en los países huéspedes.
- La formación impartida en centros regionales de contabilidad puede conducir a la armonización de la enseñanza y de la difusión de los sistemas contables.

En definitiva, como ya hemos mencionado el éxito o fracaso de la normalización y armonización contable en África dependerá de la eficacia de la implementación del SCAR.

Después de analizar los aspectos más generales que rigen la normalización contable en África, hemos reservado el tercer capítulo al análisis de la situación

normalizadora prevaleciente de cada uno de los países, de donde extraemos las siguientes conclusiones:

TERCER CAPÍTULO:

1) Las fuentes de derecho contable africano proceden de los siguientes documentos básicos:

a) Para los países africanos del área de influencia anglosajona, las CA del Reino Unido.

b) En los países africanos del bloque latino-francés, el Plan francés o el de la OCAM. Dicho plan puede elaborarse para alguno de los tres niveles siguientes:

- Planes de cuentas nacionales
- Planes de cuentas sectoriales
- Planes contables de empresas

c) O mediante diversas fuentes o normas de las organizaciones internacionales como las de la ONU, OCDE, IASC, IFAC, etc.

La CA de 1985 y el Plan OCAM establecen los siguientes elementos para las cuentas anuales:

- El balance
- La cuenta de resultados
- El anexo, y
- Otros documentos como el informe de gestión y el del auditor

La CA de 1985 incluye igualmente los siguientes principios contables:

- Empresa en funcionamiento
- Continuidad
- Principio de devengo
- Valoración separada de las partidas de activo y de pasivo
- Principio del precio de adquisición
- Principio de no compensación, etc.

Estos mismos principios están contenidos en el Plan contable francés de 1982 y recogidos en las adaptaciones del Plan OCAM implementado en varios países del área latino francesa.

2) Se observa el predominio de los modelos contables de las antiguas metrópolis. Es decir, hay una fuerte dependencia de los sistemas y normas contables de Francia, Reino Unido y Portugal.

3) Se adoptan las normas de las organizaciones internacionales (IASB, ONU, OCDE, IFAC...). Muchas veces estos textos no se adaptan a la realidad nacional.

4) Buena parte de los especialistas y expertos contables recibieron su formación académica en instituciones de las antiguas metrópolis o en otros países desarrollados, lo que ha originado el traspaso de las innovaciones de los modelos aprendidos en los países occidentales a África, garantizando la permanencia o continuidad de los mismos.

5) A nuestro entender las áreas de influencia anglosajona y latino-francesa que se manifiestan en África, parecen ser el reflejo o la simple extensión de los bloques anglosajón y continental que actualmente imperan en Europa.

CUARTO CAPÍTULO:

- El período de 1975-1979 se caracterizó porque gran parte de las unidades económicas de producción acudieron a la colaboración con empresas de países extranjeros como Cuba y Portugal adoptando los modelos al uso en cada forma de cooperación sin que pueda referirse la existencia de una norma unificadora.

- A raíz de la introducción del PCN en 1980 influido por los entonces especialistas soviéticos en el marco de una economía socialista, se consigue una cierta normalización contable que subsiste hasta la caída del mencionado sistema económico cuyos últimos efectos se hacen notar aproximadamente hasta el mes de diciembre de 1989.

- A partir de esta última fecha, se inician los estudios que culminan la elaboración del Plan de Contabilidad Empresarial realizado en armonía con el sistema de libre mercado que impera en estos momentos en Angola.

Además del Plan Contable, las normas contables en Angola se basan en los siguientes documentos:

- Ley de Planificación
- Ley de las Empresas Estatales
- Ley de las Actividades Económicas, y
- Ley de las Inversiones Extranjeras

Estas leyes completan algunos aspectos contenidos en el PCE. Para ello, hemos podido comprobar que la Constitución Política es el marco de referencia para la redacción y discusión de leyes y demás disposiciones legales en el país, lo que inspiró la elaboración de normas contables por parte de la institución normalizadora (DNC).

Las conclusiones que extraemos en este capítulo son:

- 1) El cambio del sistema político y económico en Angola ha originado el cambio del sistema contable a la nueva realidad. En otros términos puede decirse, que las normas contables se establecen en sintonía con el cuadro político, legal, social y económico vigente en el país.

2) La normalización contable en Angola, como en cualquier país del área latino-francesa, se concreta mediante la formulación de un plan contable aprobado por el Consejo de Ministros. No existe una organización privada de normalización contable en Angola.

3) Se observa la influencia de países extranjeros en la actividad de la normalización contable en el país. Es el caso de los expertos contables soviéticos, cubanos y portugueses en los trabajos del DNC.

QUINTO CAPÍTULO:

- El estudio del PCE fue precedido por la caracterización del fenómeno de la evolución histórica de la planificación contable en Angola. Dicho estudio se llevó a cabo mediante el análisis del primer Plan contable de Angola de 1980 (PCN). Así, comparando el mismo con el Plan ruso de 1979 y con el "Clasificador de Cuentas" cubano de 1987, se deduce que el PCN procede efectivamente del modelo ruso y sirve de instrumento para comprobar el grado de cumplimiento de las metas trazadas en el Plan de la Economía nacional, sectorial o empresarial.

- Por otro lado, realizamos un estudio sobre el PCE donde nuestra aportación culmina con la elaboración de un documento básico para la reformulación del PCE. Dicho documento denominado "Propuesta Modificadora del PCE" caracteriza las líneas generales que podrán contemplarse en dicha reforma.

El contenido de esta propuesta viene resumido en el cuadro nº 32 y ampliado en el apartado 3 del quinto capítulo de este trabajo.

En cuando a las sugerencias adicionales indicamos lo siguiente:

1) Es urgente la introducción de planes contables especializados por sectores en el país del sector agrícola, industrial, pecuario...). Esto permitirá aumentar el nivel general de la calidad informativa en nuestro país.

2) Mediante los cuadros nº 29 y 30 donde se compara el PCE con el POC y el Plan OCAM, se confirma la pertenencia de Angola a los países africanos que integran el bloque latino francés.

3) Como hemos mencionado en capítulos precedentes, todos los países de la UDEAC (Camerún, Centroáfrica, Gabón, Guinea Ecuatorial...) utilizan el Plan UDEAC (OCAM). Angola siendo como integrante de la "Comunidad Económica de Estados de África Central" (CEEAC) que incorpora hoy a todos los países de la UDEAC, deberá adoptar la estructura del Plan OCAM, aunque el órgano legislador de este país se haya inclinado al POC.

4) Una vez publicado y conocido el contenido del SCAR en 1996, el Gobierno de Angola deberá emprender nuevos esfuerzos para la incorporación progresiva de las directivas del SCAR en el PCE.

5) El actual plan contable fue concebido para suministrar información contable a distintos usuarios del mismo, como por ejemplo, inversores, bancos e instituciones financieras, distintos acreedores, sindicatos, Administración pública, etc... El anterior plan servía exclusivamente para suministrar los datos que afectan a la planificación de la economía nacional y al órgano de la Hacienda Pública.

En efecto, el estudio del PCE nos lleva a deducir que el actual plan contable de Angola, resulta de la coexistencia de los dos siguientes modelos: el soviético de 1979 y el portugués de 1977, coincidiendo con lo expresado por el profesor Kinzonzi en 1986 y confirmado por la ONU en 1990 y en 1991.

En cambio, nuestra opinión es contraria a otro argumento señalado por la ONU en el mismo año (1990), cuando dice que el primer plan de Angola procede igualmente del modelo cubano. Las investigaciones llevadas a cabo a lo largo de estos años nos llevan a creer que los especialistas cubanos que participaron en los trabajos de la formulación del Plan Contable de Angola de 1980 junto con expertos rusos, aprendieron este modelo, lo que justifica la aparición del mismo con posterioridad en Cuba (en 1987).

En definitiva, el cambio de la ordenación de cuentas y respectivas clases en el PCE de conformidad con el Plan OCAM, (1970) a nuestro entender constituye una iniciativa loable que podrá contribuir favorablemente al desarrollo del área de influencia latino-francesa en África.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- AECA: "Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE", Monografía nº 7, Madrid, 1986.
- BAILEY, D.T.: "Accounting in Socialist Countries", Routledge, Londres y Nueva York, 1988
- BELL, J.M., A., Philips, C., Raulet, y P., Sabatier,: "Comptabilité Générale - Plan OCAM", Edición Dunod, París, 1987.
- BENTO, J. y J.F., Machado,: "O Plano Oficial de Contabilidade Explicado", 16ª Edición, Lisboa y Oporto, 1987.
- BIONDI, M.: "La Teoría Contable y la Enseñanza de la Contabilidad en Iberoamericana", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1989.
- BORGES, A. y F., Martín,: "Novo POC - Comentado", Edición Reis dos Livros, Lisboa, 1990.
- BRUNET, A.: "La Normalisation Comptable au Service de l'Entreprise, de la Science et de la Nation", Collection Economie de l'Entreprise, París, 1951.
- CAILLIAU, J.C.: "Vers un Cadre Conceptuel de la Comptabilité", Edición Economie, París, 1990.
- CALAFFEL, J.V. y F.J. Castillo Navarro: "De las Directivas de la CEE al Plan General de Contabilidad", EINA, Barcelona, 1990.
- CANIBAÑO, L.: "Contabilidad, Análisis Contable de la Realidad Económica", Edición Pirámide, S.A., 5ª Edición, Madrid, 1990.
- : "Teoría Actual de la Contabilidad", Ediciones ICE, Madrid, 1979.
- CAPELLE, M.: "La Normalisation Comptable en France", París, 1986.
- CASANOVA PARELLA, I. y C., Kirchner: "Todo sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad 1991", Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1991.
- CASTELLINO, G. y Romelaer: "Comptabilité Privé-Plan OCAM", Universités Francophones, París, 1988.
- CEA, J.L.: "Las Cuentas Anuales en la Comunidad Económica Europea", Monografía nº 1, AECA, Segunda Edición, Madrid, 1986.
- CEE: "Comparaison des systèmes comptables allemand, français, britannique, italien, japonais y américain et des Prescriptions de la IV Directive", Bruselas y Luxembourg, 1987.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS: "Plan General de Contabilidad", Madrid, 1991.

- CERDA APARICIO, J.: "Adaptaciones de las Legislaciones Nacionales a la IV Directiva del Derecho de Sociedades CEE", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1992.
- CESA (Centre d'Enseignement Supérieur des Affaires): "Plans ou Rubriques Decimalisées sur la Comptabilité 1886-1996", Jouy - en - Josas, 1983.
- CIBERT, A. y P. Lauzel,: "Plan General de Contabilidad, Normalización y Racionalización: Guías Contables" (II Volumen), Compania Biblioteca Española, S.A., Madrid, 1966.
- CIERA (Center for International Education and Research in Accountancy): "The Role of Accounting Information in the National Planning Development in the Middle East", University Illinois, 1988.
- CONSEIL PERMANENT DE LA COMPTABILITÉ AU ZAIRE: "Plan Comptable Général Zairois", Primera Edición, Kinshasa, 1978.
- CONSELHO DE MINISTROS: "O Plano de Contas Empresarial", Luanda, 1989.
- CONSELHO DE MINISTROS: "Plano de Contabilidade Geral", Maputo, 1991.
- CUADRADO EBRERO, A. y Valmayor López: "Organismos Contables Americanos Emisores de Normas", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992.
- CUARTAS, J.M.: "Contabilidad: El Proceso de Cierre, los Estados y el Coste", Editorial de Ciencias Sociales, La Habana, 1986.
- DAVID, D.R.: "Business Corporation", Freetown, 1977.
- D.N.C.: "Introduções sobre a Aplicação do Plano de Contas Nacional", Lisboa, 1984.
- ENTHOVEN, J.H.: "Accounting Systems in the Third World Economies", North Holland Publishing, Company Amsterdam, New York, Oxford, 1977.
- ESTEBAN MARINA, A.: "Contabilidad e Impuestos en España", Publicación del Instituto de Estudios Económicos", Madrid, 1985.
- ESTEVEZ PEREIRA, J.M.: "Curso de Contabilidade Tomo III - Contabilidade Analítica Conforme o Plano Oficial de Contabilidade", Plátano Editora, Segunda Edición, Lisboa, 1979.
- FERNANDEZ PEÑA, E. y Carlos Malló: "Plan General Francés de Contabilidad", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992.
- (coordinador): "Nuevo Plan General de Contabilidad", Editorial Lex Nova, Madrid, 1991.
- GABAS TRIGO, F.: "El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera", Monografía de AECA, nº 17, Madrid, 1991.
- EVERINGHAM, G.: "Corporate Reporting", Juta & Co., Ltd., Segunda Edición Johannesburg y Cape Town, 1988.

GONZALO ANGULO, J.A. y Tua Pereda, J.: "Introducción a la Contabilidad Internacional", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

----- "Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC", Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Segunda Edición, Madrid, 1990.

----- "Normas Internacionales de la IFAC", Ediciones del ICJCE, Madrid, 1993.

GONZALO ANGULO, J.M.: "Contabilidad en España 1992", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992.

G. MUELLER, Gerhart: "La Nobleza de la Contabilidad", AECA, Madrid, 1994.

GORELYI, V.S.: "Accounting in Cuba", Londres y New York, 1988.

INSTITUTO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE: "Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad", Madrid, 1984.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "Fiscalidad y Contabilidad Empresarial", Madrid, 1983.

HERNANDEZ ESTEVE, E.: "Especial Encuentro de AECA en Canarias", AECA, Madrid, octubre 1994.

LABATUT SERER, S.: "Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (ICAC), Madrid, 1992.

LAINEZ GADEA, J.A.: "Comparabilidad Internacional de la Información Financiera, Análisis y Posición de la Normativa Española", ICAC, Madrid, 1993.

-----: "Análisis Contable del Riesgo de Cambio", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

LANDA, J.M.: "El Plan General de Contabilidad Español", Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1989.

-----: "Nuevo Plan General de Contabilidad", Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1991.

LANGOT, T.: "Comptabilité Anglo-Saxonne", Collection de Gestion, París, 1992.

LANGRAGE, J.P. y Saint Ferdinand: "Le Système Croisé, l'Economie Traduite en Comptabilité", ESI, París, 1990.

LAUZEL, P.: "Plan Comptable Général", CNC, París, 1965.

MARÍN MEDINA, J.: "La Armonización de la Contabilidad y de la Auditoría. Sus organismos Internacionales", ICJCE, Madrid, 1988.

MARQUÉS, E.: "L'Enseignement et la Recherche face aux Sciences Comptables en Mutation", Montreal y Québec, 1986.

MINISTERIO DAS FINANÇAS: "Contabilidade na Industria", Ediciones Progreso, Moscú, 1981.

MOMEN, Marcel: "Le Plan Comptable International", Lausana, Luxemburg, Bruselas y París, 1957.

-----: "Plan Contable Internacional y sus Aplicaciones Prácticas", Ediciones Marcombo, S.A., Barcelona, 1962.

MONTESINOS JULVE, Fr.: "La Planificación Contable", Universidad de Valencia, Valencia, 1988.

MONTESINOS JULVE, V.: "Las Normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1980.

-----: "Organismos Internacionales de Contabilidad: Funciones y objetivos", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983

-----: "La Planificación Contable Española y su Adaptación a la CEE", en "La Contabilidad en Iberoamérica", Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, Madrid, 1989.

-----: "La Auditoria en España", Universitat de Valencia, Valencia, 1991.

OCAM: "Plan Comptable Général", Primera Edición, Yaoundé, Noviembre, 1970.

OCDE: "Pratiques Comptables en Usage dans les Pays de l'OCDE", París, 1980.

-----: "Harmonisation des Normes Comptables: Réalisations y Perspectives", París, 1986.

-----: "Multinacional Enterprises and Disclosures of Information: Clarifications of the OECD Guidelinnes", París, 1988.

-----: "Accounting Standards Harmonisation", Series 2, 3, 4 y 5, París, 1988.

-----: "Réforme Comptable dans les Pays d'Europe Centrale et Orientale", París, 1991.

OLIVEIRA, A.: "Contabilidade Geral", Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Primera Edición, Lisboa, 1991.

OLAKI, M.: "The Nacional Board of Accountants and Auditing", Dar es Salaam, 1975.

ONU: "Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de informes", New York, 1984.

-----: "Conclusiones sobre la contabilidad y la Presentación de informes en las Empresas Multinacionales", New York, 1989.

-----: "Le Développement de la Comptabilité en Afrique, un défi pour les années 1990", New York, 1990.

- : "Questions Relatives à la Comptabilité et à la publication au niveau international: Examen 1990", New York, 1991.
- : "Aplicación de Normas de Auditoría en los Países en vías de Desarrollo", New York, 1991.
- ONUDI: "Manual para la Preparación de Acuerdos de Constitución de Empresas Mixtas en Países en Desarrollo", New York, 1974.
- OYEDIRAN, C. O.: "Accountancy Standards Board", John Wiley & Sons, New York, 1991.
- PERECHON, C.: "Présentation du Plan Comptable Français", Edición Foucher, París, 1983.
- PEREDA SIGÜENZA, J.M.: "Manual de Auditoría y Cuentas Anuales", Editorial Centro de Estudios Areces, S.A., Madrid, 1991.
- PETER, J.: "Accounting Sistem in Somalia", Mogadiscio, 1987.
- PRICE WATERHOUSE: "Doing Business in South Africa", Johannesburg, 1990.
- QUESADA SANCHEZ, F.J. Antonio Blanco y Raimundo González: "Normativa Contable Internacional", Ediciones Ciencias Sociales, Madrid, 1991.
- RIVERO ROMERO, J.: "Contabilidad Financiera", Editorial Trivium, S.A., Madrid, 1994.
- RIVERO TORRE, P.: "Contabilidad y Normalización" en "La Contabilidad en España en la Segunda Mitad del Siglo XX", Volumen Extraordinario, Técnica Contable, Madrid, 1989.
- ROCAFORT, A.: "Análisis del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad", Editorial Miguel, Barcelona, 1981.
- ROSETTO, A.: "La Unificación Contable y el Plan Contable Internacional", Técnica Contable, Tomo XV, 1963.
- ROUSSE, Fr.: "Normalización Comptable", Ministère de la Coopération, París, 1989.
- RUFFING, L.: "Les Systémes Comptables d'Europe Orientale et d'Unión Soviétique: les travaux des Nations Unies", París, 1991.
- SANCHEZ F. DE VALDERRAMA, J.L.: "Normalización y Planificación Contable", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1989.
- : "Introducción a los Conceptos de Contabilidad Superior", Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1990.
- SANTOS, A.F.: "Análisis Financeira - Conceptos Técnicas y Aplicações", INEF, Economía e Gestão, Lisboa, 1981.
- SCHEID, J.C. y WALTON: "European Financial Reporting France", Carnegie, International, Londres y París, 1992.

- SERGE, Selensky: "Normalisation Comptable en Russie", Revue Française de Comptabilité", París, Noviembre, 1994.
- SMITH, B.: "Le rôle et organisation de la profession comptable" París, 1991.
- SOCIAS SALVA, A.: "La Normalización Contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España", AECA, Madrid, 1991.
- TUA PEREDA, J.: "Principios y Normas de Contabilidad", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983.
- UNCTC Advisor Studies: "Joint Venture Accounting in the USSR: Direction for Change", New York, 1990.
- URIAS VALIENTE, J.: "Análisis de Estados Financieros", McGraw-Hill, Madrid, 1991.
- VAES, M.C.: "Plan de Cuentas y Organization Comptable", Colección Empresa Actual, Sagitario, S.A., Barcelona, 1965.
- : "Comptabilité outil Principal de la Gestión des Entreprises", Dunod, París, 1970.
- VELILLA BARQUERO, M.: "La Información Contable de la Empresa Española", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984.
- VIEIRA DOS REIS, J.: "Os Documentos de Prestação de Contas na CEE e a Legislação Portuguesa", Rei Dos Livros, Lisboa, 1987.